



Yrityksen ensimmäinen siirtohinnoitteludokumentointi

Eija Pennanen

Opinnäytetyö

Kesäkuu 2018

Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala

Tradenomi (YAMK), yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen tutkinto-ohjelma

Jyväskylän ammattikorkeakoulu

JAMK University of Applied Sciences

Tekijä Pennanen, Eija	Julkaisun laji Opinnäytetyö, ylempi AMK	Päivämäärä Kesäkuu 2018
	Sivumäärä 67	Julkaisun kieli Suomi
		Verkkojulkaisulupa myönnetty: x
Työn nimi Yrityksen ensimmäinen siirtohinnoitteludokumentointi		
Tutkinto-ohjelma Yrittäjyys ja liiketoimintaosaaminen		
Työn ohjaaja Anne Mäntysaari		
Toimeksiantaja Salainen		
<p>Tiivistelmä</p> <p>Suomen siirtohinnoittelulaki uudistui vuoden 2017 alussa. Samana vuonna kansainväliseen konserniin vastikään liittyneessä suomalaisyrityksessä selvitettiin ensimmäistä kertaa, millainen siirtohinnoitteludokumentointi sen tulisi laatia täyttääkseen sekä lainsäädännön että emoyhtiön asettamat vaatimukset. Haastetta selvitystyöhön toi verohallinnon päivitetyin ohjeen puuttuminen.</p> <p>Käsiteltävää ilmiötä lähestyttiin laadullisen tutkimuksen menetelmin. Tutkimusstrategiana toimi tapaustutkimus. Tarkoituksena oli kuvailla lain uusia vaatimuksia ja kartoittaa yrityksen siirtohinnoittelukäytäntöjen tilaa. Ensin lainsäädännöstä, ohjeistuksista ja asiantuntija-artikkeleista koottiin vahva tietopohja empiirisen työn tueksi. Sen jälkeen analysoitiin toimeksiantajayrityksen lähtötilanne. Analyysin perusteella pääteltiin, mitä tietoja dokumentointia varten oli jo saatavilla, mitä tarvittiin lisää ja kuinka ne saataisiin koottua. Tiedonhankintamenetelminä käytettiin teemahaastattelua ja dokumenttianalyysia.</p> <p>Vaikka verohallinnon virallista ohjetta ei vielä selvityksen tekohetkellä ollut päivitetty uuden lainsäädännön mukaiseksi, saatiin vaatimukset yrityksen dokumentoinnille selvitettyä. Yritykselle onnistuttiin laatimaan ensimmäinen siirtohinnoitteludokumentointi, jolle saatiin emoyhtiön hyväksyntä. Dokumentoinnin pohjalta laadittiin myös yleisluonteinen malli paikallistason eli local file -osion siirtohinnoitteludokumentoinnin pohjaksi.</p> <p>Johtopäätöksinä tehdystä selvitystyöstä voidaan todeta, että merkittävimmät muutokset Suomen siirtohinnoittelulainsäädännön uudistuksessa vuoden 2017 alussa koskivat dokumentoinnin muita osia kuin paikallistasoa. Lisäksi voitiin päätellä, että ensimmäisen siirtohinnoitteludokumentoinnin laatiminen vaatii yritykseltä varsin paljon niin ajallisia kuin osaamisresursseja.</p>		
Avainsanat (asiasanat) Siirtohinnoittelu, siirtohinnoitteludokumentointi, paikallistaso, local file, etuyhteysliiketoimi, veromenettelylaki		
Muut tiedot Liitteenä paikallistason dokumentointimallipohja, 5 sivua		

Author Pennanen, Eija	Type of publication Master's thesis	Date June 2018
		Language of publication: Finnish
	Number of pages 67	Permission for web publication: x
Title of publication The First Transfer Pricing Documentation in a Company		
Degree programme Entrepreneurship and Business Competence		
Supervisor Mäntysaari, Anne		
Assigned by Not public		
<p>Abstract</p> <p>The Finnish transfer pricing legislation was renewed in the beginning of 2017. At the same year, soon after joining an international group, had a Finnish company for the first time to find out what was required of its transfer pricing documentation to fit both the tax administration's and the group's standards.</p> <p>The research problem was approached by qualitative research methods. Case study was selected as a research strategy. The purpose of the research was to describe the current requirements of the legislation and map the state of the company's transfer pricing issues. Compiling the company's first local file was a part of the project as well.</p> <p>The work was started by creating a strong knowledge base through the Finnish legislation, transfer pricing guidelines and professional articles. Next, the company's current situation was analyzed. Based on this analysis, it was concluded what kind of information was required for the documentation and how it would be collected. Theme interview and document analysis were selected as data collection methods.</p> <p>Even though the Finnish tax administration had not published refreshed guidelines after the legislation reform, the requirements for the company's transfer pricing documentation were successfully investigated. The company's first transfer pricing documentation was compiled and approved by the parent company. A general template of a local file documentation was also drawn up.</p> <p>As a conclusion, the major changes in Finnish transfer pricing legislation in 2017 did not concern the local file reporting. It could also be concluded that the compilation of the first transfer pricing documentation requires a lot of time and competence resources.</p>		
Keywords/tags (subjects) Transfer pricing, transfer pricing documentation, local file, intercompany transaction, Finnish tax legislation		
Miscellaneous Annex: The local file documentation template, 5 pages		

Sisältö

1	Johdanto	3
1.1	Työn tausta ja tavoitteet	3
1.2	Työn rajaukset	4
1.3	Raportin rakenne.....	5
2	Siirtohinnoittelun dokumentointi	6
2.1	Tausta ja tarkoitus	6
2.2	Aikaisempi tutkimus ja kirjallisuus	8
2.3	Nykyinen säätely Suomessa	11
2.3.1	Dokumentointia säätelevät tahot.....	11
2.3.2	Dokumentointivelvollisuus	16
2.3.3	Keskeiset muutokset VML:n uudistuksessa 1.1.2017	18
2.3.4	Dokumentointiin liittyvät veroriskit	19
2.4	Siirtohinnoittelun dokumentointi local file -tasolla	21
2.4.1	Dokumentoinnin sisällöstä	21
2.4.2	Liiketoiminnan kuvaus	22
2.4.3	Konserninsisäisten liiketapahtumien erittely	23
2.4.4	Toimintoanalyysi.....	25
2.4.5	Siirtohinnoittelumenetelmän valinta	28
2.4.6	Verrokin valinta ja hinnoittelun markkinaehtoisuuden analyysi	39
2.5	Käytetyt tutkimusmenetelmät	43
3	Siirtohinnoittelun dokumentointi toimeksiantajayrityksessä.....	45
3.1	Lähtötilanteen analysointi.....	45
3.2	Tiedonkeruu	47
3.3	Dokumentointipohjan täyttäminen	49

4	Pohdinta.....	52
	Lähteet	57
	Liitteet	61
	Liite 1. Siirtohinnoittelusäädökset ennen ja jälkeen 1.1.2017.....	61
	Liite 2. Malli paikallistason siirtohinnoitteludokumentoinnista.	63

1 Johdanto

1.1 Työn tausta ja tavoitteet

Opinnäytetyö sai alkunsa toimintaympäristön muutoksen aiheuttamasta uuden tiedon tarpeesta vastikään osaksi kansainvälistä konsernia liittyneessä suomalaisyrityksessä. Kansainväliseen konserniin liittymisen seurauksena yritys tuli vuonna 2017 päättäneen tilikautensa osalta siirtohinnoitteludokumentointivelvollisuuden piiriin. Yrityksessä piti ensimmäistä kertaa selvittää, mitä dokumentointivelvollisen tulee toiminnassaan huomioida ja mitä tietoja dokumentointia varten tarvitaan. Selvitystyön lisäksi tehtävänä oli auttaa toimeksiantajayritystä kokoamaan dokumentointia varten tarvittavat tiedot.

Mainittua uuden tiedon tarvetta vahvisti Suomessa vuoden 2017 alussa toteutettu siirtohinnoittelulainsäädännön uudistus, jonka vuoksi vanhaan lainsäädäntöön perustunut tietämys aiheesta ei enää riittänyt. Yrityksen ensimmäisen dokumentoinnin laatimisaikaan verohallinto oli vasta päivittämässä ohjeitaan uuden lain mukaisiksi. Ohjeluonnos oli lausuntokierroksella, eikä siten vielä valmiina dokumenttina käytettävissä työtä varten. Tästä huolimatta oli saatava selville, mitä uuden lain mukainen dokumentointivelvollisuus käytännössä tarkoittaa.

Yleisellä tasolla opinnäytetyössä selvitetään, millaiset ovat lainsäädännön nykyiset vaatimukset kansainväliseen konserniin kuuluvan suomalaisen tytäryhtiön siirtohinnoitteludokumentoinnille. Case -osuudessa puolestaan haetaan vastausta kysymykseen, mitä tietoja toimeksiantajayrityksen dokumentoinnin tulee sisältää, jotta se vastaa sekä lainsäädännön että emoyhtiön vaatimuksia. Työn relevanssi toimeksiantajalle on näin ollen merkittävä. Lisäksi, koska suomalainenkin liiketoiminta kansainvälistyy hyvää vauhtia ja viime aikoina on saatu nähdä (ks. esim. Lassila, 2017) täkäläisenkin verohallinnon nostavan profiiliaan rajat ylittävän siirtohinnoittelun valvon-
nassa, voidaan työn sanoa olevan relevantti myös muille vastaavassa tilanteessa ole-
ville suomalaisyrityksille.

1.2 Työn rajaukset

Siirtohinnoittelun aihepiiri on kokonaisuutena laaja ja haastava yhdistäen niin strategisen johtamisen, taloushallinnon, verotuksen kuin oikeusopin teemoja. Se juontaa juurensa kansainvälisesti toimivien konsernien aikaa myöten kehittyneistä käytännöistä organisoida toimintaa strategisesti niin, että aikaansaatuja voittoja verotetaan mahdollisimman kevyesti. Motiivi tällaiseen on syntynyt eri valtioiden toisistaan poikkeavasta verotuksesta – konsernissa aikaansaadut voitot halutaan näyttää sellaisen konserniyhtiön voittona, joka toimii keveimmän verotuksen maassa. Eri valtioiden veroviranomaiset puolestaan pyrkivät kontrolloimaan toimintaa yhteistyössä.

Tässä työssä aihepiiriä käsitellään lähtökohtaisesti taloushallinnon näkökulmasta. Taloushallinnon tehtävänä siirtohinnoittelun alueella on liiketapahtumien rekisteröiminen niin, että hinnoittelun markkinaehtoisuus on asianmukaisesti todennettavissa. Taloushallinnon tehtäviin voi nähdä kuuluvan myös organisaation muiden osastojen informoimisen siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden vaatimuksesta ja siihen liittyvästä dokumentointivelvollisuudesta.

Työtä onkin oleellisesti rajattu sen pitämiseksi toimeksiannon mukaisena. Koska työn tähtäimessä on nimenomaan siirtohinnoitteludokumentoinnin laatiminen, moniin siirtohinnoitteluun liittyviin teemoihin, kuten valtioiden verolainsäädäntöjen eroihin ja strategiseen verosuunnitteluun, ei juurikaan perehdytä. Työssä siirtohinnoitteludokumentointia lähestytään toimeksiantajayrityksen tapauksen mukaisesti suomalaisen tytäryhtiön näkökulmasta. Siksi konsernin emoyhtiössä tehtävään master file -tason siirtohinnoitteludokumentointiin tai maakohtaiseen raportointiin ei juurikaan tutustuta, vaan työssä keskitytään siirtohinnoitteludokumentoinnin paikallistason eli local file -osuuden dokumentointiin.

Työtä on päätetty rajata myös niin, että siirtohinnoittelua tarkastellaan nimenomaan toimeksiantajayrityksen päivittäisen operatiivisen toiminnan puitteissa. Tämän seurauksena erityisten tapahtumien, kuten liiketoiminta- tai omistusjärjestelyiden siirtohinnoittelukysymykset on rajattu työn ulkopuolelle. Myöskään immateriaalioikeuksien, kuten esimerkiksi patenttien ja brändiarvon hinnoittelun dokumentointiin ei perehdytä, koska näitä ei kohdeyrityksen tapauksessa ollut. Työssä ei myöskään pereh-

dytä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudessa ilmenneiden näkemyserojen ratkomi-
seen jälkikäteen. Lisäksi raportilla termiä ”etuyhteyssuhde” käytettäessä, kyse on läh-
tökohtaisesti konsernin kautta syntyneestä etuyhteyssuhteesta.

Tytäryhtiössä laadittavasta dokumentoinnin osasta käytetään työssä englannin kie-
listä local file -nimitystä, koska tekijän mielestä se yhdistyy parhaiten kansainvälisen
siirtohinnoittelun kokonaisuuteen. Suomen verohallinnon käyttämä termi on ”vero-
velvollistason dokumentointi”, joissain lähteissä näkee myös muotoa ”paikallistason
dokumentointi”. Siirtohinnoitteludokumentoinnista käytetään raportissa myös lyhen-
nettä dokumentointi.

Toimeksiantajayrityksen toiveesta opinnäytetyössä ei mainita yrityksen tai konsernin
nimeä, paikkakuntaa tai toimialaa. Myöskään mitään yrityksen sisäistä materiaalia ei
opinnäytetyössä julkaista. Työssä esitetyt mallipohjat ja taulukot eivät ole suoraan
toimeksiantajayrityksen dokumentoinnista peräisin vaan tekijän omia hahmotelmia
toimeksiannosta toteutetun työn pohjalta.

1.3 Raportin rakenne

Tutkimusraportin alussa muodostetaan työn viitekehys siirtohinnoitteludokumen-
tointia koskevan aiemman tutkimuksen, kirjallisuuden ja asiantuntijatekstien sekä
lainsäädännön ja ohjeistuksen avulla. Viitekehysten ja tutkimusmenetelmien esitte-
lyn jälkeen siirrytään kuvaamaan kohdeyrityksessä toteutettua empiiristä työtä. Em-
piirisen työn kuvaus alkaa yrityksen lähtötilanteen analysoinnilla. Lähtötilanneanalyy-
sin jälkeen esitetään yrityksestä saadun tilannekuvan vertailu työn tietoperustassa
rakennettuun käsitykseen verohallinnon vaatimusten mukaisesta tilasta sekä johto-
päätökset siitä, mitä toimenpiteitä yritykseltä vaaditaan ja mitä tietoja tarvitaan,
jotta ensimmäinen dokumentointi pystytään laatimaan. Seuraavaksi kuvataan tie-
donhankintavaihetta, jossa haastatellaan yrityksen avainhenkilöitä ja analysoidaan
yrityksen sisäisiä dokumentteja. Raportin lopuksi arvioidaan opinnäytetyön tuloksia
ja esitetään tehdyn selvitystyön pohjalta laadittu yleisluontoinen malli local file -do-
kumentoinnista.

2 Siirtohinnoittelun dokumentointi

2.1 Tausta ja tarkoitus

Siirtohinnoittelun dokumentoinnin ymmärtämiseksi on ensin tutustuttava **siirtohinnoittelun** käsitteeseen. Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan hinnoitteluperiaatteita toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten välisissä liiketoimissa. Yritykset ovat Jaakkolan, Laaksosen, Nikulan, Palmun, Parosen, Sandelinin ja Vaseniuksen (2012, 31) mukaan etuyhteydessä, jos toisella osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella. Myös tilanne, jossa kolmannella osapuolella on yksin tai lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa, johtaa heidän mukaansa etuyhteyden syntymiseen. Tyypillisesti etuyhteyssuhde syntyykin Jaakkolan ja muiden (2012, 31) mukaan samaan konserniin kuulumisen seurauksena. Etuyhteyksyritysten välisiä liiketoimia voivat olla esimerkiksi tavaroiden ja palvelujen kauppa, aineettoman omaisuuden hyödyntämisestä maksettava korvaus, rahoitus- ja hallintopalvelut, erilaiset konsernin käyttämät kustannustenjakojärjestelmät, työntekijöiden lähettäminen toiseen konserniyritykseen sekä tietyt liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt. (Siirtohinnoittelu – Opas kansainvälistyvälle yritykselle 2014, 11.)

Jaakkolan ja muiden (2012, 24) mukaan kansainvälisesti toimivien yritysten tuloverotuksessa siirtohinnoittelu on merkittävä tekijä. Sen avulla pystytään vaikuttamaan konsernin kokonaisuutena maksamien verojen määrään näyttämällä eri valtioissa sijaitsevien konserniyritysten verotettava tulo tai tappio kyseisen valtion verolainsäädäntöön nähden sopivan suuruisena. Näyttämällä voittoa kevyen verotuksen maissa tai siirtämällä voittoja tappiollisiin konserniyhtiöihin, voidaan Helmisen (2013, 217) mukaan välttyä veroilta, jotka konserni muuten kokonaisuudessaan joutuisi maksamaan.

Suomen valtioneuvoston kanslian julkaiseman oppaan Siirtohinnoittelu – Opas kansainvälistyvälle yritykselle (2014, 9) mukaan siirtohinnat vaikuttavat suoraan Suomen bruttokansantuotteeseen. Tämä johtuu oppaan mukaan siitä, että iso osa maamme ulkomaankaupasta käydään samaan konserniin kuuluvien yksiköiden välillä. Näin konsernien sisäiset hinnat heijastuvat suoraan siihen, miltä Suomen vienti ja tuonti

näyttävät (mts. 9). On lisäksi arvioitu, että maailmankaupastakin noin 60% on konsernien sisäistä kauppaa (mts. 11).

Kansainvälisen siirtohinnoittelulainsäädännön lähtökohdaksi onkin muodostunut, että etuyhteysliiketoimissa käytettävien siirtohintojen tulee olla markkinaehtoisia (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, 33). Periaatteen mukaan etuyhteysyritysten välisissä liiketoimissa on käytettävä sellaisia ehtoja, joita olisi käytetty myös toisistaan riippumattomien yritysten välillä vastaavissa olosuhteissa. OECD :n ja Suomen verohallinnon mukaan ”markkinaehtoperiaatteen noudattamisella pyritään siihen, että tulo kertyy ja vero maksetaan oikeassa valtiossa”. (Tietoa yritysverotuksesta – Siirtohinnoittelu, 2016.)

Suomi on jo vuosia seurannut OECD :n suosituksia integroida järjestön laatimat siirtohinnoitteluohjeet lainsäädäntöönsä. Tämä on yleisesti koettu viranomaisvalvonnan näkökulmasta kannattavaksi. Esimerkiksi Suomen valtiovarainministeriön BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti (2017, 35) viittaa kansainvälisiin tutkimustuloksiin, joiden mukaan dokumentointivelvollisuus ja sen valvonnan tiukentaminen ovat olleet hyviä keinoja puuttua haitalliseen verosuunnitteluun ja vahvistaneet verotulojen säilymistä siellä, missä niihin velvoittava voitto saadaan aikaan.

Kaikkia maailman valtioita säädökset ja velvollisuudet eivät edelleenkään koske tai koskevat vain joltain osin. Kansainvälisillä asiantuntijayrityksillä onkin tarjota sekä vapaasti saatavilla olevaa että maksullista tietoa siitä, kuinka eri valtiot siirtohinnoittelua valvovat ja millaisia erityispiirteitä niiden siirtohinnoittelulainsäädännöissä on. Esimerkkinä eri valtioiden siirtohinnoittelusäädöksiä kuvaavasta, maksuttomasta, yleisluontoiseksi tietolähteeksi laaditusta julkaisusta mainittakoon Ernst & Youngin massiivinen raportti *Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2016–17*, joka löytyy yrityksen internetsivustolta (Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2016–2017, 2017).

Siirtohinnoittelun dokumentoinnilla tarkoitetaan puolestaan yrityksen veroviranomaisia varten laatimia kirjallisia dokumentteja, joiden perusteella se voi pyydettyäessä esittää etuyhteysliiketoimissa noudattamansa hinnoitteluperiaatteet ja osoittaa

käyttämänsä hinnat markkinaehtoisiksi. Dokumentoinnin esitystapa on vapaamuotoinen, mutta sen sisällöstä määrätään laissa. Verohallinnon ohjeen mukaan ”hyvän siirtohinnoittelun dokumentoinnin luettuaan ulkopuolinen henkilö ymmärtää, miten toiminnot, varat ja riskit jakautuvat etuyhteysosapuolten välillä kussakin etuyhteysliiketoimessa” (Tietoa yritysverotuksesta – Siirtohinnoittelu, 2016).

Siirtohinnoittelun dokumentointi on Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD :n kehittämä ja kansainvälisesti koordinoima, jäsenvaltioidensa hyväksymä menetelmä siirtohintojen markkinaehtoisuuden valvontaan. Dokumentointi on kehittynyt ajan kanssa tärkeäksi työvälineeksi jäsenvaltioiden veroviranomaisille. Nykyään OECD :n 35 jäsenvaltiosta suurin osa on ottanut – ja useat muut valtiot lähiaikoina ottamassa – lainsäädäntöönsä järjestön suositamia siirtohinnoitteludokumentointia koskevia säännöksiä. (OECD Transfer Pricing Country Profiles, 2017.)

OECD päivitti ohjeistustaan siirtohinnoittelun dokumentoinnista viimeksi vuonna 2015. Ohjeistuksen päivitys pohjautui järjestön vuosina 2013 – 2015 toteuttaman BEPS -projektin tuloksiin. Tästä juontavat juurensa myös Suomen siirtohinnoittelulainsäädäntöön vuoden 2017 alussa tehdyt muutokset. Esimerkkinä näistä muutoksista, päivitetyn ohjeistuksen mukainen konsernin siirtohinnoitteludokumentointi koostuu nykyisin kolmesta osasta entisen kahden osan sijaan. Nämä osat ovat emoyhtiössä laadittava konsernitason liiketoiminnan ja siirtohinnoittelukäytäntöjen kuvaus eli master file, yksittäisten konserniyritysten laatimat local file -dokumentit sekä konsernin maakohtainen Country by country -raportti. Tässä työssä mielenkiinto kohdistuu nimenomaan dokumentoinnin paikalliseen local file -osaan. (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Executive Summaries 2015 Final Reports, 2015.)

2.2 Aikaisempi tutkimus ja kirjallisuus

Siirtohinnoittelun aihepiirin kirjallisuus on saanut alkunsa lakiteksteistä. Varhaisimmat dokumentit ovat 1900 -luvun alkupuolelta. Ensimmäiset siirtohinnoittelua koskevat säädökset tulivat voimaan Iso-Britanniassa vuonna 1915 ja Yhdysvalloissa 1917. Tarpeen säädösten luomiselle aiheutti tuolloin ensimmäisen maailmansodan sodan käyntimenojen rahoittamiseksi kiristynyt verotus. Jo tuohon aikaan yritykset keksivät pienentää verorasitustaan siirtämällä tulojaan matalamman verokannan maihin.

Kaikki valtiot eivät kuitenkaan kokeneet aiheelliseksi toimia siirtohinnoittelun säätelmiseksi vielä tässä vaiheessa. Kun kansainvälinen kauppa 1930 -luvun laman ja sotien jälkeisten pula-aikojen jälkeen alkoi kasvaa voimakkaasti 1960 -luvun lopulla, nousivat siirtohinnoitteluasiat kuitenkin laajemmin esiin. (Karjalainen & Raunio 2007, 14.)

1970 -luvulla, tekniikan ja tietoliikenneyhteyksien kehittymisen ansiosta, korkeamman verokannan valtioilla alkoi olla jo vaikeuksia säilyttää alueellaan toimivien yritysten verokertymää. OECD reagoi tähän ja julkaisi tutkimustensa pohjalta kaksi raporttia aiheesta. Ensimmäinen raportti, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (Transfer Pricing and Multinational Enterprises, 1979), ilmestyi vuonna 1979. Sitä seurasi raportti *Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues* (Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues, 1984) vuonna 1984. Nämä tutkimukset puolsivat markkinaehtoperiaatteen käyttämistä siirtohinnoittelussa. Ne myös suosittelivat erityisten siirtohintamenetelmien käyttämistä siirtohintojen määrittelyyn. Tutkimustensa myötä OECD nousi keskeiseen asemaan siirtohinnoitteluasioiden koordinoijana. (Karjalainen & Raunio 2007, 15.)

Vuonna 1995 OECD julkaisi täysin uudistetut siirtohinnoitteluohjeet. Suomessa näihin ohjeisiin perustuneet säännökset tulivat voimaan 1.1.2007 samaan aikaan mm. Ruotsin ja Viron kanssa. Suomen laissa säädettiin jo vuonna 1965 markkinaehtoperiaatteen toteutumisesta rajat ylittävissä etuyhteysliiketoimissa, mutta varsinaista siirtohinnoittelulainsäädäntöä ei ennen vuotta 2007 ollut olemassa eikä siirtohinnoittelu-dokumentointiakaan siten yrityksiltä vaadittu. (Karjalainen & Raunio 2007, 15; Laaksonen ym. 2012, 30.)

Koska sekä kansainvälinen liiketoiminta että siirtohinnoittelun sääntely ja valvonta ovat jatkuvasti lisääntyneet, myös tutkimus, ohjeistus ja muu julkaisutoiminta siirtohinnoittelusta ja sen dokumentoinnista on lisääntynyt ja monipuolistunut. Vaikka aiheen ytimessä on nimenomaan kansainvälinen liiketoiminta ja tutkimuksia sekä asiantuntija-artikkeleita löytyy jo paljonkin, täytyy käytännössä aina muistaa, että eri valtiot ovat integroineet OECD :n suosituksia lainsäädäntöihinsä hieman eri tavoin. Kaikki kansainvälinen ohjeistus ja tutkimus ei siis välttämättä ole suomalaisen yrityksen näkökulmasta suoraan käyttökelpoista. Vinkkinä käytännön työtehtäviinsä suo-

malaista tietoa ja ohjeita etsivälle voisikin mainita hyväksi lähtökohdaksi verohallinnon ohjeisiin perehtymisen. Nämä löytyvät www.vero.fi -palvelusta. Myös aiheesta kirjoitettuihin kotimaisiin oppikirjoihin on hyvä aluksi tutustua.

Yliopistojen ja ammattikorkeakoulujen opinnäytetöistä löytyy myös tietoa siirtohinnoitteluasioista hieman eri näkökulmista. Opinnäytetyöt ovat useimmiten käytännön tilanteen pohjalta tehtyjä tilaustöitä, joten yhtäläisyyksiä omaan tilanteeseen saattaa hyvällä tuurilla löytyä. Samankaltainen lähtökohta kuin tässä työssä on ollut eräissä muissakin ylemmän korkeakoulututkinnon opinnäytetyössä. Esimerkiksi Marjo Liimatainen otti YAMK -opinnäytetyössään *Siirtohinnoitteludokumentaatio – Case: John Crane Safematic Oy* (Liimatainen, 2009) selvää tuolloin yrityksen siirtohinnoitteludokumentoinnille asetetuista vaatimuksista ja loi dokumentointimallin kyseisen yrityksen käyttöön.

Tuorein siirtohinnoittelun dokumentoinnista tehty opinnäytetyö vaikutti tämän työn tekohetkellä olevan Reijo Peltokankaan Oulun yliopiston kauppakorkeakoulussa vuonna 2017 tekemä pro gradu -tutkielma *Siirtohinnoittelu ja sen dokumentointi PK -konsernissa* (Peltokangas, 2017). Mielenkiintoisen pro gradu -tutkielman on tehnyt myös Karoliina Mäkelä Aalto yliopistossa 2015. Työssään *Siirtohinnoitteludokumentaation laajuusvaatimusten ja veroseuraamusten ennustettavuuden tulkintaa raporttoivan yrityksen näkökulmasta* Mäkelä tutki, missä laajuudessa dokumentointi kannattaa laatia ottaen huomioon potentiaaliset siirtohinnoitteluun liittyvät riskit ja yrityksen resurssit niin, että dokumentoinnin kustannustehokkuus säilyy tarkoituksenmukaisella tasolla (Mäkelä, 2015.)

Tutkijoiden ja opiskelijoiden lisäksi useat kansainvälisesti toimivat asiantuntijayritykset ovat julkaisseet omia esityksiään aiheesta. Englanninkielistä ohjeistusta ja erilaisia selvityksiä siirtohinnoittelun dokumentoinnista onkin jo saatavilla kohtuullisen runsaasti. Päivitettyä tietoa aiheesta tarvitaan kuitenkin myös suomalaisen yrityksen näkökulmasta. Ensimmäisen dokumentoinnin laatiminen käytännössä on kansainväliseen konserniin vasta liittyneelle tšekäläiselle yritykselle uusi tilanne, jolloin kaikki tieto aiheesta on tervetullutta. Tuohon tiedon tarpeeseen tämä tutkimus antaakin oman panoksensa. Täysin vastaavaa työtä local file -tason dokumentoinnista Suomen lakimuutoksen jälkeen ei vielä ole tehty. Aiemmin mainitussa Peltokankaan pro gradussa keskityttiin pk -konserniin, kun taas tässä työssä kohdeyritys oli osa suurta,

maailmanlaajuista konsernia. Koska työ on tehty nimenomaan suomalaisen yrityksen näkökulmasta, vastaavaa ei löydy myöskään kansainvälisestä tutkimuksesta.

2.3 Nykyinen säätely Suomessa

2.3.1 Dokumentointia säätelevät tahot

Opinnäyteprojektin varsinainen selvitystyö aloitettiin tutustumalla siirtohinnoittelua ja sen dokumentointia koskevaan säätelyyn. Siirtohinnoittelua koskeva lainsäädäntö muodostaakin yhdessä verohallinnon ja OECD :n ohjeiden kanssa kokonaisuuden, joka herättää aiheeseen ensimmäistä kertaa perehtyessä paljon kysymyksiä. Miten yritys ensi kertaa dokumentointivelvolliseksi tullessaan voi varmistua tekevänsä asiat lakien ja säännösten mukaisesti? Mitä kaikkea verottaja voi yritykseltä vaatia? Miten hinnoittelun markkinaehtoisuutta voidaan tulkita ja miten oman tulkintansa voi pitävästi perustella? Jos tarvittavaa tietoa päätöksen pohjaksi ei löydy Suomen laista, mistä lähteestä sitä etsitään seuraavaksi?

Yrityksen siirtohinnoitteluun liittyviä päätöksiä tehtäessä oikeuslähdeopin tunteminen onkin erittäin tärkeää. Oikeuslähdeoppi määrittää sen, mitä oikeudellisia tietolähteitä kussakin tilanteessa tulee tai saadaan käyttää. Määtän (2014, 8) mukaan oikein sovellettu oikeuslähde antaa tehtävänä olevalle päätökselle muodollisen, lain mukaisen perustan. Koska siirtohinnoittelun aihealueesta on olemassa monenlaisia ohjeita ja säädöksiä, joista osa on velvoittavampia kuin toiset, yrityksen täytyy tietää, mihin niistä päätösten voi katsoa perustuvan. Esimerkiksi Jaakkola ja muut (2012, 22) toteavat, että haettaessa ohjeistusta ja neuvoja siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arviointiin ja dokumentaation laadintaan, on syytä muistaa eri lähteiden sitovuus.

Suomalaisen yrityksen näkökulmasta vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat Suomen laki, Suomen valtion muiden valtioiden kanssa solmimat verosopimukset sekä ns. maan tapa. Sallittuina oikeuslähteinä pidetään OECD :n, EU :n ja verohallituksen ohjeita sekä oikeuskirjallisuutta. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat puolestaan lainsäätäjän tarkoitus, joilla viitataan lakien valmisteluasiakirjoihin (esimerkiksi komi-

teanmietinnöt), työryhmäraportteihin, hallituksen esityksiin ja eduskunnan valiokuntamietintöihin sekä kansallisten tuomioistuinten oikeuskäytäntö. (Jaakkola ym. 2012, 23; Yleistä oikeuslähteistä ja oikeudellisesta informaatiosta, 2018.)

Suomen laki on suomalaiselle yritykselle ensisijainen, vahvasti velvoittava oikeuslähde. Virallinen säädöslähde Suomessa on Suomen säädöskokoelma. Internetissä julkaistava säädöskokoelman sähköinen versio on vuoden 2012 alusta lähtien ollut ensisijainen julkaisumuoto. Painettua kokoelmaa ei ole enää vuodesta 2015 lähtien julkaistu lainkaan. Sähköinen säädöskokoelma löytyy kaikille avoimesta Finlex-tietokannasta (Finlex, 2018). Valtion eri viranomaisten määräykset julkaistaan puolestaan kunkin viranomaisen omassa määräyskokoelmassa. (Lainsäädäntö, 2018.)

Suomen lainsäädännön siirtohinnoittelusäännökset löytyvät tarkalleen ottaen veromenettelystä annetun lain (Laki verotusmenettelystä, 1995) 2 luvun 14 a – e § :stä ja 4 luvun 31 § :stä. Luvun 2 14 a – e § :ssä on säädökset siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuudesta ja luvun 4 31 § :ssä puolestaan siirtohinnoitteluokaisusta sekä etuyhteysyritysten määritelmästä. Lisäksi saman lain 4 luvun 32 § :ssä on säädetty dokumentointivelvollisuuden laiminlyönteihin liittyvästä veronkorotuksesta.

Myös **Suomen valtion muiden valtioiden kanssa solmimat verosopimukset** kuuluvat ns. vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin. Verohallinnon mukaan Suomella on tuloverotusta koskeva verosopimus yli 70 eri valtion kanssa. Nämä verosopimukset voivat rajoittaa, mutta eivät laajentaa Suomen kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusoikeutta. Tällaiset Suomen valtion solmimat verosopimukset perustuvat pääosin OECD:n malliverosopimukseen. (Yleistä tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle, 2017.)

Karjalainen ja Raunio (2007, 17) kertovat verosopimusten olevan valtioita sitovia sopimuksia, joiden määräykset menevät kansallisen lainsäädännön määräysten edelle. Näin ollen verosopimuksen määräyksiä on noudatettava, vaikka ne olisivat ristiriidassa kansallisen lainsäädännön kanssa. Tämä on hyvä tiedostaa, jos jokin etuyhteyskumppaneista sijaitsee tällaisessa sopimusvaltiossa. Suomen valtion solmimat sopimukset löytyvät säädöskokoelman sopimussarjasta, jossa siirtohinnoittelun kannalta tärkeimmät verosopimusartiklat ovat 7, 9 ja 25 (Jaakkola ym. 2012, 24).

Kaikkien valtioiden kanssa kahdenvälisiä sopimuksia ei Suomella ole. Karjalaisen ja Raunion (2007, 17) mukaan eri valtioiden kansallisissa lainsäädännöissä olevat määräykset koskevat myös ei-verosopimusvaltioissa olevien osapuolten kanssa tehtyjä liiketapahtumia. Kansalliset määräykset voivat heidän mukaansa olla verosopimusmääräyksiä yksityiskohtaisempia.

Tähän liittyen Reimers (2017, 6) ohjeistaakin, että siirtohinnan asettavan yrityksen on tiedettävä, hyväksytäänkö käytettävä siirtohinnoittelumenetelmä liiketoimen toisen osapuolen valtiossa samalla tavalla kuin yrityksen omassa vai pitääkö tilanteessa huomioida maakohtaisia erityisiä soveltamisedellytyksiä. Hän jatkaa, että esimerkiksi saksalaisen konserniyhtiön kanssa tehtyjä tapahtumia analysoitaessa on hyvä tietää liiketoimintomarginaalimenetelmän käytön rajoittamisesta Saksassa rutiinitoimintoja suoritaviin yrityksiin. Reimers (mts. 6) luettelee muitakin esimerkkejä yksityiskohdista, jotka on hyvä tietää, kuten pitääkö siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa noudattaa etuyhteyskumppanin kotivaltion säädösten mukaista, OECD:n ohjeistuksesta mahdollisesti poikkeavaa järjestystä ja poikkeako hyväksytyn siirtohinnan vaihteluväli olennaisesti yrityksen kotivaltion hyväksymästä vaihteluvälistä. Jaakkolan ja muiden (2015, 47) mukaan esimerkiksi USA:n siirtohinnoittelusäännökset poikkeavat joiltain osin OECD:n ohjeistuksesta, vaikka pääperiaatteet ja monet siirtohinnoittelumenetelmät ovat samat.

Maan tapa katsotaan myös periaatteessa vahvasti velvoittavaksi oikeuslähteeksi. Suomen eduskunnan internetsivujen mukaan, jos ollaan tilanteessa, missä lakia ei ole, voi vakiintunut ja yleisesti velvoittavaksi ja kohtuulliseksi koettu käytäntö saada maan tapana lain tasoisen oikeuslähteen aseman. Sivuilla kuitenkin mainitaan, että tänä päivänä tilanteet, joissa maan tapa nostettaisiin lain tasolle, ovat hyvin harvinaisia (Yleistä oikeuslähteistä ja oikeudellisesta informaatiosta, 2018.)

OECD. Kuten edellä on käynyt ilmi, yksi merkittävimmistä siirtohinnoittelua koskevista tietolähteistä on OECD:n siirtohinnoitteluohje kansainvälisille yrityksille (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017). Ohjetta sovelletaan sekä veroviranomaisten että -velvollisten toimesta, mutta esimerkiksi Jaakkolan ja muiden (2012, 23) mukaan sen oikeuslähdeopillinen asema

ei ole täysin selkeä. Yrityksen tulee siis huomata, ettei OECD :n ohjetta voi päätöksentekotilanteessa pitää laintasoisena säätelynä, vaan siirtohinnoittelupäätökset tulee aina perustaa kyseisen valtion voimassa olevaan lainsäädäntöön.

EU :kaan ei laintasoisesti säätele yritysten siirtohinnoittelun dokumentointia. Sen käytännessä on kuitenkin suositus EU -alueella toimivien yritysten yhteisestä siirtohinnoittelun dokumentointivelvoitteesta. EU:n käytännessä ei ole jäsenvaltioita sitovaa oikeutta, koska jäsenvaltioilla on suvereeniteetti välittömän verotuksen alueella. Suomi on huomionnut käytännessä suositukset dokumentointia koskeissa uusissa säädöksissä. (Laaksonen ym. 2007, 9.)

EU :n käytännessä mukainen siirtohinnoitteludokumentointimalli on nimeltään EU TPD. EU Sen tarkoituksena on yhtenäistää EU -alueen yritysten dokumentointivelvoitteita. Alueella toimiva konserni voi ottaa EU TPD :n käyttöön ja soveltaa sitä kaikissa jäsenvaltioissa toimiviin etuyhteisyriksiin. Tämä saattaa helpottaa yritysten dokumentointivelvoitteita, koska dokumentointi voidaan silloin laatia kaikissa jäsenvaltioissa samalta pohjalta. EU TPD :n soveltaminen on yrityksille vapaaehtoista, mutta mikäli mallia käytetään, on sitä sovellettava johdonmukaisesti. Dokumentointimallia ei käytännessä mukaan voi vaihdella vuosittain. (Laaksonen ym. 2007, 8.)

Laaksonen ja muut (2007, 9) jatkavat vielä, että Suomen lainsäädännön dokumentointivelvoitteen voi täyttää laatimalla EU TPD :n mukaisen dokumentoinnin. Tämä on mahdollista, koska Suomen dokumentointivelvoite on kevyempi kuin EU TPD :n yhtenäinen maakohtainen dokumentointi. Paremman yleiskuvan antamiseksi dokumentointiin on heidän mukaansa kuitenkin suositeltavaa liittää myös EU TPD :n yleinen osa. Suomen veroviranomaiset eivät edellytä yrityksen tekävän käytännessä nön mukaista erillistä ilmoitusta EU TPD :n valinnasta konsernin dokumentointimaliksi. (Laaksonen ym. 2007 9.)

Verohallinnon ohjeet. Jaakkola ja muut (2012, 39) opastavat, että vaikka verohallinnon ohjeistus ei ole sitova oikeuslähde, sen sitovuus on käytännössä merkittävä. He jatkavat, että ohjeen perusteella voi muodostaa käsityksen siitä, mitä viranomaiset siirtohinnoitteludokumentoinnilta edellyttävät. Paikallisen veroviranomaisen ohjeet katsotaan samantasoisiksi oikeuslähteeksi OECDN :n ohjeiden kanssa. Tätä opinnäytetyötä tehtäessä Suomen verohallinnon lakimuutoksen mukaisiksi päivitettyt ohjeet

kuitenkin puuttuivat, joten vanhentuneiden ohjeiden oikeuslähdeopilliseen asemaan suhtauduttiin varauksella. Raportin valmistumishetkellä uudet ohjeet oli juuri julkaistu, mutta ne eivät ehtineet auttaa varsinaista selvitystyötä ja toimeksiantajayrityksen dokumentoinnin laadintaa.

Tuomioistuinten oikeuskäytäntö lukeutuu heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin. Annetuista päätöksistä voi kuitenkin hakea johtolankaa verohallinnon ja oikeuslaitoksen tulkinnolle erilaisissa siirtohinnoittelutilanteissa. Maksullisen Edilex -palvelun uutisarkistosta löytyvän uutisen *OTT Matti Urpilainen: Kaksi siirtohinnoittelua koskevaa prejudikaattia - KHO 2017:145 ja KHO 2017:146* (Edilex, 2017) ingressissä mainitaan, että aihepiirin ajankohtaisuuteen ja merkitykseen nähden siirtohinnoittelua koskevaa julkaistua oikeuskäytäntöä on kuitenkin olemassa vain vähän. Siksi hänen mukaansa kaksi syyskuussa 2017 julkaistua prejudikaattia, KHO 2017:145 ja KHO 2017:146 ovatkin huomionarvoisia ja ratkaisuisia lausutut oikeusohjeet merkityksellisiä erityisesti siirtohinnoittelutarkastusten näkökulmasta. Näistä toinen käsittelee erään konsernin ERP -hankkeen järjestelyistä noussutta oikeustapausta (KHO:2017:145) ja toinen konsernin sisäisten, toimitusketjua koskevien palveluiden palvelumaksuja (KHO 2017:146).

Näiden lisäksi internetistä löytyy googlaamalla joitain uutisia ja artikkeleita siirtohinnoitteluun liittyvistä oikeudenkäynneistä. Esimerkkeinä näistä mainittakoon Aamulehden (Keto-Tokoi, 2017) uutinen keskeneräisestä Nokian Renkaiden oikeudenkäynnistä ja Fortum Oyj:n internetsivuilla julkaistu lehdistötiedote (Fortum, 2016) yhtiön pitkään kestäneestä siirtohinnoittelukiistasta, jossa verottajan kanta lopulta hävisi.

Tulli. Edellä lueteltujen tahojen lisäksi on hyvä tiedostaa, että myös tullilla on oma näkökulmansa siirtohinnoitteluun. Jaakkolan ja muiden (2012, 138) mukaan tulliviranomaisten tulee lähtökohtaisesti valvoa, etteivät yritykset ilmoita maahantuomilleen hyödykkeille liian alhaista tullausarvoa vähentääkseen maksettavia tullimaksuja. He jatkavat, että toisaalta veroviranomaisten tehtävänä on varmistaa, ettei ulkomainen yritys käytä liian korkeaa siirtohintaa myydessään tuotteita kyseisessä maahantuontimaassa sijaitsevalle konsernikumppanilleen. Silti tulli- ja veroviranomaisten yhteistyö on heidän mukaansa vielä vähäistä useimmissa maissa. Näin ollen yritykset, jotka maahantuovat ja tullaavat tavaroita konserninsisäisten kauppajen yhteydessä

joutuvat kiinnittämään huomiota siihen, että käytettävät siirtohinnat ovat hyväksyttäviä sekä tulli- että veroviranomaisten näkökulmasta. (Jaakkola ym. 2012, 138.)

2.3.2 Dokumentointivelvollisuus

Suomessa siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuudesta on säädetty veromenettelylain 2 luvun 14 a - e § :ssä. Veromenettelylain mukaan suomalaisen yrityksen tulee laatia kirjallinen selvitys eli siirtohinnoitteludokumentointi verovuoden aikana tekemistään etuyhteysliiketoimista, joissa toinen osapuoli on ulkomaalainen. Selvitys on laadittava lain mukaan myös silloin, jos etuyhteystoimia on tehty ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välillä. (Laki verotusmenettelystä 1558/1995.)

Edelleen mainitun lain 2 luvun kohdasta 14 a § käy ilmi, että pienet ja keskisuuret yritykset on vapautettu siirtohinnoitteludokumentointivelvoitteesta. Vapautus koskee lain mukaan yritystä,

- 1) jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä;
- 2) jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa; ja
- 3) joka täyttää mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä annetussa komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitetut yrityksen riippumattomuutta kuvaavat ja muut suositukseen sisältyvät pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit.

(Laki verotusmenettelystä 1558/1995.)

Jotta yritys määritellään tällaiseksi pieneksi ja keskisuureksi yritykseksi, kaikkien kolmen vaatimuksen on lain mukaan täytyttävä. Kohdan 2 liikevaihdon ja taseen loppusumman ylärajoista toinen voi kuitenkin ylittyä (Laki verotusmenettelystä 1558/1995). Käytännössä kuitenkin, kuten esimerkiksi Haapaniemi (2015) toteaa, kansainväliseen konserniin kuuluminen tekee usein suomalaisen pk -yrityksen dokumentointivelvolliseksi. Velvollisuus määräytyy sen mukaan, pysyykö ylimmän emoyhtiön konsernitilinpäätöksen liikevaihto, taseen loppusumma ja koko konsernin henki-

löstömäärä pk -yritykselle asetetuissa rajoissa. Edelleen, vaikka konsernin ylin emoyhtiö luettaisiin pk -yritykseksi ja dokumentointivelvoitteesta näin vapauduttaisiin, täytyy konserninsisäisiä liiketapahtumia hinnoitellessa noudattaa markkinaehtoperiaatetta. (Haapaniemi, 2015.)

Suomen verohallinnon ohjeen (Siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus, 2016) mukaan yrityksestä tulee dokumentointivelvollinen, kun pk -yrityksen määritelmä ei täyty tilinpäätöshetkellä toisena peräkkäisenä tilivuotena. Dokumentointia ei siis vielä ensimmäiseltä ylittävältä tilikaudelta vaadita vaan se tulee laadittavaksi vasta jälkimmäiseltä ylitysvuodelta. Dokumentoinnin toteuttamiseen on tällaisessa tilanteessa hyvin aikaa valmistautua ja se kannattaakin aloittaa viimeistään, kun toinen ylitysvuosi näyttää varmistuvan.

Vastaavasti, jos henkilöstömäärä tai liikevaihto ja taseen loppusumma jäävät alle kynnysarvojen kahtena peräkkäisenä tilivuotena, yrityksen dokumentointivelvollisuus päättyy. Dokumentointi on kuitenkin laadittava vielä ensimmäiseltä rajat alittavalta vuodelta. Samoin edelleen tulee huolehtia siitä, että käytetyt siirtohinnot ovat markkinaehtoisia. Vaikkei yritys olisikaan velvollinen tekemään lain mukaista täysimitaista dokumentointia, verohallinto kannustaa yrityksiä kirjaamaan etuyhteysliiketoimet aina ylös edes vapaamuotoisesti. Sen mukaan huolellisesti tiedoista voi olla apua myöhemmin dokumentointia laadittaessa tai jos asioita joudutaan selvittämään veroviranomaisten kanssa. (Siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus, 2016.)

Dokumentointivelvoitteen täyttäminen alkaa jo ennen varsinaista dokumentoinnin laatimista. Verohallinnon 29.5.2017 antaman tiedotteen *Ilmoitus verotuksen maakohtaisen raportin antajasta eli ilmoitus selvitysvelvollisesta on annettava 31.5.2017 mennessä* mukaan monikansalliseen konserniin kuuluvan suomalaisen yrityksen tulee varmistaa, onko konsernin ylin emoyritys velvollinen antamaan maakohtaisen raportin (englanniksi Country by country report) omassa kotivaltiossaan. Jos ylin emoyritys ei raportoi, Suomessa sijaitsevan yrityksen on verohallinnon mukaan selvitettävä, onko emo nimennyt jonkin muun konsernin yhtiöistä antamaan kyseisen raportin. Ilmoitus tästä selvitysvelvollisesta, eli maakohtaisen raportin antajasta, voidaan antaa Suomen veroviranomaisille verkkolomakkeella Suomi-fi-palvelussa. (Ilmoitus verotuksen maakohtaisen raportin antajasta eli ilmoitus selvitysvelvollisesta on annettava 31.5.2017 mennessä, 2017.)

Siirtohinnoitteludokumentointia ei automaattisesti lähetetä verohallinnolle, kuten esimerkiksi veroilmoitus lähetetään. Sen sijaan dokumentointi tulee pystyä esittämään 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Verohallinto voi vaatia dokumentointia esitettäväksi aikaisintaan 6 kuukauden kuluttua siitä, kun tilikauden päättymiskuukausi on loppunut. Täydentävät lisäselvitykset on annettava 90 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Veroviranomainen voi myös harkinnan mukaan pidentää määräaikoja pyydettyä. (Siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus, 2016.)

2.3.3 Keskeiset muutokset VML:n uudistuksessa 1.1.2017

Koska tämän työn tekohetkellä verohallinnon uudistettu ohje siirtohinnoitteludokumentoinnista lakimuutoksen jälkeen puuttui, oli tietoa lain uusista vaatimuksista haettava muualta. Saatavilla olevia lähteitä olivat vanhan ja uuden veromenettelylain lisäksi OECD:n ohjeet sekä lausuntokierroksella ollut Suomen verohallinnon ohje-luonnos, joka oli saatu työtä varten nähtäväksi. Tietoja löytyi eri muodoissa myös asiantuntijapalveluita tarjoavien yritysten internetsivuilta.

Tilanne edellytti erityistä tarkkaavaisuutta ja perusteellisuutta lähteiden valinnassa. Muutosten tarkastelun ensisijaiseksi menetelmäksi valikoituikin suora vertailu vanhan ja uuden veromenettelylain välillä, sillä voimassa oleva laki oli oikeuslähdeopin perusteiden vahvin saatavissa oleva tulkintalähde. Lain sisällön vertailu ennen ja jälkeen lakimuutoksen toteutettiin Excel-taulukkona (Liite 1). Lailla säädetyt asiat listattiin taulukon riveille ja sarakkeisiin merkittiin kutakin asiaa koskevat säädökset ennen ja jälkeen lakimuutoksen, samoin niistä aiheutuvat käytännön toimenpiteet yrityksen dokumentoinnille. Lainkohtia käsiteltiin ryhmittäin niin, että taulukon ensimmäiset rivit käsittelivät konsernitason dokumentointisäädöksiä, toisen osan rivit yritystason säädöksiä ja loppuosan rivit maakohtaisesta raportista annettuja säädöksiä.

Taulukosta oli lopulta helppo huomata, että uusi lainsäädäntö toi lisää velvoitteita lähinnä konsernin master file-tason dokumentoinnille. Kuitenkin myös tässä työssä tarkasteltavan local file-tason dokumentointia koskevia säädöksiä oli joiltain osin tarkennettu. Esimerkiksi tilintarkastetut tilinpäätöstiedot tuli uusien säännösten mukaan sisällyttää paikallistason raportointiin.

Seuraavaksi näiden suorien päätelmien tueksi etsittiin muita saatavilla olevia havaintoja tilanteesta. Nopeasti selvisikin, että esimerkiksi Laaksosen (2017) Verohallinnolle laatima lyhyt katsaus muutoksen pääkohdista vahvisti tehdyn havainnon. Myös Suomen Tilintarkastajat ry:n Sandelin (2017) kirjoittaa yhdistyksen verkkosivuilla julkaisussa blogitekstissä, että vuoden 2017 siirtohinnoitteludokumentointien päivittäminen tulee aiheuttamaan enemmän työtä erityisesti konsernien emoyhtiöille master filen huomattavasti tarkentuneiden ja laajentuneiden sisältövaatimusten vuoksi. Vanhan ja uuden lain sisältöjen vertailun sekä luettujen asiantuntija-artikkeleiden pohjalta voitiin siis päätellä, ettei paikallistason dokumentointia ole uudessa lainsäädännössä siihen tehtyjen tarkennusten lisäksi perustavanlaatuisesti muutettu.

2.3.4 Dokumentointiin liittyvät veroriskit

Työn yhtenä tehtävänä oli selvittää, millaisia riskejä siirtohinnoittelun aihealueeseen suomalaisen yrityksen näkökulmasta liittyy. Siirtohinnoittelun dokumentointiin ja siirtohinnoitteluun sinänsä liittyvät veroriskit ovat kaksi eri asiaa. Dokumentointiin liittyvät riskit ovat konkreettisempia ja helpommin määriteltävissä olevia, lähinnä myöhästymismaksuja ja muodollisen vaatimuksen noudattamatta jäämisestä aiheutuvia sanktioita, joille on määritelty enimmäishinta. Nykyään suomalaiselle yritykselle voidaan määrätä enintään 25 000 euron veronkorotus, jos ei se esitä siirtohinnoitteludokumentointia tai sitä täydentävää lisäselvitystä veroviranomaisille määräajassa. Enimmäishinta ei tule automaattisesti maksettavaksi kaikista dokumentoinnissa havaituista puutteista tai virheistä, vaan sanktio voi olla huomattavasti pienempikin. Toisaalta, jos laiminlyöntejä on monen tyyppisiä, niistä voi kertyä maksettavaksi useita eri laiminlyöntimaksuja. (Siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus, 2016.)

Veromenettelylain 4 luvun 32 §:n 4 momentin mukaiset sanktiot dokumentoinnin laiminlyönnille päivitettiin tammikuussa 2018. Uuden lain mukaan Verohallinto voi määrätä verovelvolliselle veronkorotuksen seuraavista syistä:

- 1) Siirtohinnoitteludokumentointi on annettu puutteellisena tai virheellisenä tai se on jätetty kokonaan antamatta

- 2) Siirtohinnoitteludokumentointia tai sitä täydentävää lisäselvitystä ei esitetä määräajassa tai se esitetään olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä
- 3) Ilmoituksen tai verotuksen maakohtaisen raportin antaja ei ole täyttänyt velvoitettaan määräajassa tai on täyttänyt sen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä
- 4) Verovelvollinen on aiheettomasti vaatinut ulkomaille maksettua veroa vähennettäväksi Suomessa.

Sen sijaan hinnoittelun esittäminen markkinaehtoiseksi, vaikkei se sitä olisi, johtaa vääjäämättä epäilyyn verojen välttelystä. Suurimmat siirtohinnoitteluun liittyvät veroriskit syntyvät, kun liiketapahtumalle ei löydy todellista perustetta tai kun ilman pitäviä perusteita käytetään selvästi markkinaehtoisesta poikkeavia hintoja. Tällöin odotettavissa on oikeudenkäyntiä tulkintaeroista ja toteen näyttämisen haasteita, eikä prosessin lopullista kustannusta voi ennustaa etukäteen. Yleensä kustannukset muodostuvat varsin suuriksi ja aikaa asian ratkeamiseen voi kulua jopa vuosia.

Nykyisin jo markkinaehtoisen rajamailla olevien hintojen käyttö tulkinnanvaraisin perustein herättäne verottajan mielenkiinnon. Jaakkola ja muut (2012, 136) viittaavat OECD :n siirtohinnoitteluohjeeseen kirjoittaessaan, ettei verosuunnittelutavoitteen olemassaolo kuitenkaan tee siirtohintaa ei-markkinaehtoiseksi. Oleellista heidän mukaansa on se, että jokaiselle liiketapahtumalle löytyy todellinen syy ja hinta pystytään siihen vaikuttavien tekijöiden kautta perustelemaan markkinaehtoiseksi. He jatkavat, että siirtohintoja suunnitellessaan yrityksen tulee toimia hyvin huolellisesti, jotta suunnittelua ei tulkita veronkierroksi tai peitellyksi voitonjaoksi. Mikäli yrityksellä ei ole käytössään alan erityisasiantuntijaa, riski harmaan alueen hinnoittelun tulkitsemista laittomaksi verosuunnittelusta lienee monessa tapauksessa turhan suuri verrattuna saatavaan hyötyyn. Verottajan tulkitessa käytetyt hinnat markkinaehtoisesta poikkeaviksi, riskinä yritykselle on kaksinkertainen verotus. (Jaakkola ym. 2012, 136.)

2.4 Siirtohinnoittelun dokumentointi local file -tasolla

2.4.1 Dokumentoinnin sisällöstä

Toimeksiannon mukaisesti työssä keskitytään verovelvollistason raportointiin eli siirtohinnoitteludokumentoinnin local file -osaan. Veromenettelylain 2 luvun 14 b § :n 2 momentin mukaan local file -tason dokumentoinnissa tulee esittää seuraavat tiedot verovelvollisesta:

- 1) organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus;
- 2) tiedot liiketoiminnasta;
- 3) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 4) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 6) vertailuarviointi ja käytettävissä oleva tieto vertailukohteista;
- 7) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta;
- 8) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot;
- 9) sellaiset verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakkolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena.

(Laki verotusmenettelystä 1558/1995)

Local file -tasolla perustietojen esittäminen konsernista riittää, sillä tarkka kuvaus konsernin toiminnasta ja etuyhteyssuhteiden kokonaisuudesta dokumentoidaan emoyhtiössä. Sisältövaatimukset ovat näin ollen melko selkeät, mutta siirtohinnoitteludokumentoinnin muotoa ei ole laissa eikä ohjeissa säädelty. Edes avustavaa mallia ei ole lainsäätäjän tai verohallinnon taholta annettu. Dokumentoinnin tulee kuitenkin olla selkeästi luettavissa ja sisältää vaaditut tiedot.

Suurten kansainvälisten konsernien emoyhtiöillä lienee jo käytössä tytäryhtiöille laadittu yhteinen dokumentointimalli. Joissain konserneissa dokumentointi voi olla integroitu niinkin pitkälle, että yrityskohtaiset tiedot päivittyvät dokumenttipohjaan ainakin osin automaattisesti. Kotimaiseen lainsäädäntöön perehtymisen lisäksi kannattaa siis hyvissä ajoin pyytää saada tutustua emoyhtiön dokumentointikäytäntöihin ja vaatimuksiin tytäryhtiöiden dokumentoinnille. Tutustumisvaiheessa on hyvä pitää mielessä, että emoyhtiön sijaintivaltioista riippuen dokumentointiin voi sisältyä asioita, joita ei Suomen siirtohinnoittelulainsäädännöstä löydy tai joita on täällä säädelty eri tavalla.

Jos minkäänlaista pohjaa dokumentoinnille ei ole käytettävissä, eikä emoyhtiöllä ole yhtenäistä linjaa dokumentoinnille, on yrityksessä itse päätettävä dokumentoinnin muodosta. Dokumentoinnin voi muotovaatimusten puuttuessa laatia vaikkapa Word-tiedostoon ja ottaa sisällysluetteloksi VML 14§ :n listan vaadituista tiedoista. Pääasia on, että dokumentointi on selkeä ja mahdollistaa tarkastajalle hintojen markkinaehtoisuuden arvioinnin. Suuntaa-antavia malleja dokumentoinnin pohjaksi voi löytää muutamista yrityksille tilaustyönä tehdyistä pro gradu -tutkielmista ja YAMK -opin näytetöistä (ks. esim. Peltokangas, 2017; Poutiainen, 2014 ja Liimatainen 2009).

Seuraavissa kappaleissa käsitellään tarkemmin dokumentoinnin sisältöä edellä esitettyjen lainkohtien mukaisesti, pitkälti verohallinnon edellisen lain pohjalta laatimaan ohjeeseen perustuen. Uusimman lain mukaiseksi päivitettyä ohjetta ei vielä työn tekohetkellä ollut siis käytettävissä. Koska selvitystyössä jo aiemmin tultiin siihen tulokseen, ettei paikallistason dokumentointi juurikaan ole muuttunut, uskallettiin näitä ohjeita edelleen käyttää dokumentoinnin laadinnassa avustavana lähteenä.

2.4.2 Liiketoiminnan kuvaus

Lähtökohtaisesti liiketoiminnan kuvaus -osion tarkoituksena on antaa hyvä yleiskuva yrityksen ja konsernin liiketoiminnasta sekä niiden asemasta markkinoilla. Tämä luo Verohallinnon mukaan pohjan koko dokumentoinnille. Kuvaus auttaa dokumentoinnin lukijaa hahmottamaan yrityksen siirtohinnoitteluun vaikuttavia olosuhteita ja sen asemaa konsernin arvomuodostusketjussa. Osiossa tulee muun muassa esittää tietoja yrityksen ja konsernin tuotteista ja palveluista, asiakaskunnasta, markkinoista ja kilpailutilanteesta. (Siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus, 2016.)

Vaikka verohallinnon ohjeiden mukaan liiketoiminnan kuvaukseksi riittää yleisluonteinen selvitys liiketoiminnasta, tulee dokumentointiin silti sisällyttää yrityksen tilanteesta, toimintaympäristöstä ja suunnitelmista hyvinkin yksityiskohtaisia tietoja. Tällaisia strategisia tietoja voivat olla esimerkiksi tulossa olevat muutokset kilpailutilanteessa ja suunnitelmat laajentaa toimintaa uusille markkinoille. Vaatimusta näinkin tarkkojen tietojen esittämisestä perustellaan sillä, että siirtohinnoitteluun liittyvien kysymysten arviointi on aina vahvasti sidoksissa yrityksen liiketoimintaan ja tapauskohtaisiin olosuhteisiin. Dokumentointia laadittaessa on hyvä tiedostaa, että siihen sisällytettävät tiedot eivät ole julkisia, vaan verohallinto käsittelee niitä luottamuksellisinä. (Siirtohinnoittelu, 2016.)

Liiketoiminnan kuvauksessa on Verohallinnon mukaan erityisen tärkeää kiinnittää huomiota yrityksen liiketoimintastrategiaan. Esitettäviä huomionarvoisia piirteitä ovat innovaatio ja uusien tuotteiden kehittäminen, erilaistamisaste, riskinottohalukkuus, poliittisten muutosten arviointi ja esimerkiksi olemassa ja suunnitteilla olevan työlainsäädännön vaikutus sekä muut tekijät, joilla on merkitystä päivittäisessä liikeasioiden hoidossa. (Siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus, 2016.)

2.4.3 Konserninsisäisten liiketapahtumien erittely

Kun hyvä yleiskuva yrityksen ja konsernin liiketoiminnasta on luotu, esitellään dokumentoinnissa verovuoden aikana toteutetut konserninsisäiset liiketapahtumat. Tällaisia konserninsisäisiä liiketapahtumia voivat olla esimerkiksi valmiiden tuotteiden, puolivalmisteiden, raaka-aineiden tai palveluiden valmistus, osto ja myynti, aineettomien oikeuksien osto ja myynti sekä rahoitustapahtumat. (Jaakkola ym. 2012, 141 ja Karjalainen & Raunio 2007, 50.)

Dokumentoinnin tässä vaiheessa tulee liiketapahtumien osapuolten lisäksi esittää ainakin liiketapahtumatyyppi (osto, myynti, rahoitustapahtuma), tapahtuman rahamääräinen arvo tarkasteltavan yhtiön kotivaluutassa, laskutusjärjestelyt (rahoitus, maksutapa), tapahtuman muut sopimusehdot (rahti, vakuutukset, toimitustapalauseke) ja tapahtuman suhde muihin etuyhteyssuhteessa tehtyihin liiketoimiin (esimerkiksi, jos useampi konserniyritys toimittaa osasuoritteita samaan projektiin.) Koska

tähän vaiheeseen kuuluu osin yksityiskohtaistenkin tietojen kerääminen tehdyistä liiketapahtumista, edellyttää se yhtiöiden kirjanpidon läpikäyntiä tarvittavilta osin. (Jaakkola ym. 2012, 141 ja Karjalainen & Raunio 2007, 50.)

Osa liiketoimien erittelyyn tarvittavasta tiedosta voi olla hankalasti saatavissa. Kokonaiskuvan muodostamiseksi voi kirjanpitoaineiston tutkimisen lisäksi olla tarpeen haastatella liiketapahtumien kanssa läheisesti tekemisissä olevia henkilöitä esimerkiksi seuraavassa vaiheessa tehtävän toimintoanalyysin yhteydessä. Oleellista on, että ennen lopullista vertailuanalyysia saadaan ylös kaikki sellainen tieto, joka voi vaikuttaa kyseisten tapahtumien hinnoittelun markkinaehtoisuuden perusteluun. (Karjalainen & Raunio 2007, 51.)

OECD:n ohjeiden (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017) mukaisesti siirtohinnoittelua tarkastellaan liiketapahtumakohtaisesti. Markkinaehtoperiaatetta tulisi siksi periaatteessa soveltaa erikseen kuhunkin tapahtumaan. Mainituissa OECD:n ohjeissa kappaleessa 1.42 todetaan kuitenkin, että usein erilliset liiketoimet ovat jatkuvia tai ne liittyvät niin läheisesti toisiinsa, ettei niitä voi arvioida riittävän hyvin erillisinä. Liiketapahtumat voidaan tällaisissa tilanteissa yhdistää tapahtumatyypeiksi, jos ne on tehty samojen osapuolten välillä samanlaisin ehdoin. Dokumentoinnissa on kuitenkin tällöin perusteltava, miksi kyseiset liiketoimet on yhdistetty (Laaksonen ym. 2007, 21).

Veromenettelylaissa annetaan myös kevennys ns. vähäisten tapahtumien dokumentoinnille. Vähäiset etuyhteystoimet on määritelty VML 2 luvun 14 b §:n 2 momentissa. Liiketoimet katsotaan vähäisiksi, jos niiden yhteenlaskettu markkinaehtoinen arvo on verovuonna yhteensä enintään 500 000 euroa. Yrityksen on siten joka tapauksessa pyrittävä varmistumaan, että hinnoittelu on markkinaehtoista, vaikka kevennettyyn dokumentointiin ei edellytetäkään selvitystä hinnoittelun markkinaehtoisuudesta. (Laaksonen ym. 2007, 16.)

Kun kaikki konsernin sisäiset liiketapahtumat on saatu koottua yhteen, voidaan niistä eritellä ne tapahtumat ja tapahtumatyypit, joiden arvo ylittää vähäisen rajan. Näistä tapahtumista ja tapahtumatyypeistä tulee laatia muita tarkemmat liiketapahtuma-

kohtaiset toimintoanalyysit ja hinnoittelun markkinaehtoisuuden osoittavat vertailuanalyysit. Vähäiseksi katsottavat tapahtumat ja tapahtumatyypit tulee dokumentoinnissa mainita, mutta niitä ei tarvitse enempää analysoida.

2.4.4 Toimintoanalyysi

Toimintoanalyysissa ei vielä oteta kantaa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuteen. Se on välttämätön valmisteleva toimenpide, jonka avulla kuvataan yrityksen ja sen etuyhteyskumppanin toteuttamaan liiketoimeen liittyvät toiminnot, riskit ja tuotannon tekijöiden omistussuhteet. Toimintoanalyysi on tehtävä, jotta voidaan määritellä sisäisten liiketoimien vertailukelpoisuus ulkopuolisten tahojen kanssa tehtyihin liiketoimiin. Verohallinto luonnehtii toimintoarviointia työkaluksi, jolla ”kerätään tietoa ja selvitetään liiketoimeen vaikuttavat tosiseikat ja olosuhteet” (Laaksonen ym. 2007, 22). Toimintoanalyysin tuloksena saadaan selville se osapuoli, jota käytetään varsinaisessa siirtohinnoitteluanalyysissä, kun toteutetaan hinnoittelun vertailu riippumattoman liiketapahtuman kanssa ja tehdään johtopäätökset hinnoittelun markkinaehtoisuudesta. Toimintoanalyysin sanotaan antavan siirtohinnoitteluanalyysille ne reunaehdot, joiden perusteella vertailutietoja voidaan käyttää. (Karjalainen & Raunio 2007, 52 – 53.)

Esimerkkeinä liiketapahtumiin liittyvistä toiminnoista Karjalainen ja Raunio (54 – 55) mainitsevat mm. tutkimuksen ja tuotekehityksen, raaka-aineiden ja tuotantovälineiden hankinnan, tuotantosuunnittelun, lopputuotteiden valmistuksen, laaduntarkkailun, varastojen hallinnan, tuotteiden pakkauksen ja merkinnän, myynnin ja markkinoinnin, hinnoittelun, logistiikan, henkilöstöhallinnon, kiinteistönhallinnan, IT-palvelut, sijoittajasuhteiden hallinnan, yleiset hallintopalvelut, laskentapalvelut ja vakuutuksien koordinoinnin. Lista on pitkä, mistä voi päätellä toimintoanalyysin laatimisen haasteellisuuden. Oleellista tässä vaiheessa on saada selkeästi kuvattua, mistä toiminnoista kukin osapuoli on vastuussa ja mitä nämä toiminnot käytännössä pitävät sisällään. (Jaakkola ym., 100 – 101 ja Karjalainen & Raunio, 55 – 54.)

Karjalainen ja Raunio (2007, 52 – 53) täsmentävät, että tietoa osapuolten liiketapahtumaan liittyvistä toiminnoista ja riskeistä sekä toimintaan sitoutuneista varoista käytetään määritettäessä sitä tulostasoa, joka tapahtuman osapuolille kuuluu. Kukkosen

ja Waldenin (2010, 182) mukaan yrityksen toteuttamat toiminnot oikeuttavat lähtökohtaisesti tietyissä markkinatilanteissa tietynsuuruisiin voittoihin ja siten edelleen hyväksyttäviin voittomarginaaleihin hinnoittelun markkinaehtoisuutta arvioitaessa. He jatkavat, että esimerkiksi ilman merkittävää tappionvaaraa toimiva osapuoli ei voi olla ole oikeutettu yhtäläiseen voittoon kuin toimintoon liittyviä pääoma-, rahoitus- ja markkinariskejä kantava yritys. Siten kullekin osapuolelle kuuluvien tuottojen määrä kuvastaa liiketapahtumaan liittyvien toimintojen, varojen ja riskien jakautumista (Kukkonen & Walden, 182). Karjalaisen ja Raunion (2007, 58) mukaan tyypillisiä toimintoanalyysissä käsiteltäviä liiketoimintaan liittyviä riskejä ovat esimerkiksi markkinariski, varastoriski, luottotappioriski, takuuriski, tuotevastuuriski ja valuuttakurssiriski. Riskien tasoon vaikuttavat merkittävästi muun muassa toimiala, markkinoiden maantieteelliset erityispiirteet, markkinoiden kehitysvaihe ja yhtiön tuotevalikoima (Karjalainen & Raunio 2007, 61).

Suomen verohallinto opastaa, että toimintoanalyysissä huolellisesti koottu tieto helpottaa siirtohinnoittelumenetelmän valintaa dokumentoinnin seuraavassa vaiheessa (Laaksonen ym. 2007, 22). Esimerkiksi eri toimintojen merkitys liiketapahtumalle nimenomaan kyseessä olevalla toimialalla tulee ottaa huomioon, koska asialla voi olla huomattavakin vaikutus arvioinnissa tehtäviin johtopäätöksiin (Karjalainen ja Raunio 2007, 56). Jaakkolan ym. (2012, 73) mukaan huolimattomasti toteutettu toimintoanalyysivaihe voi johtaa jopa siihen, että yritys valitsee liiketapahtumiinsa, toiminnoihinsa ja riskeihinsä nähden sopimattoman siirtohinnoittelumenetelmän.

Toimintoanalyysin yhteydessä puhutaan usein yhtiöiden tyypittämisestä. Suomen verohallinnon (Laaksonen ym. 2007, 27) ohjeiden mukaan osapuolet voidaan tyypitellä esimerkiksi valmistajaksi, jakelijaksi tai palvelun tuottajaksi. Nämä pääluokat voidaan jakaa edelleen useisiin alaluokkiin tai niiden yhdistelmiin. Valmistaja voidaan tyypitellä edelleen esimerkiksi täyden riskin valmistajaksi tai sopimusvalmistajaksi riippuen sen toiminnoissaan käyttämästä omaisuudesta ja ottamista riskeistä. Täyden riskin valmistaja voi käytännössä vastata lähes kaikista liiketapahtumaan liittyvistä riskeistä ja käyttää toiminnassaan ainutlaatuista aineetonta omaisuutta. Sopimusvalmistajaksi tyypitetty yritys taas voi vastata hyvinkin vähäisillä riskeillä yksinkertaisista

rutiinitoiminnoista. Myös esimerkiksi jakelija voidaan luokitella samalla tavalla täyden riskin jakelijaksi, rajoitetun riskin jakelijaksi, komissionääriksi tai agentiksi. (Laaksonen ym. 2007, 27.)

Verohallinnon mukaan tällainen osapuolten tyypittely voi helpottaa etuyhteystoimien siirtohinnoittelun hahmottamista yleisellä tasolla, mutta varsinaista merkitystä luokittelulla ei dokumentoinnissa kuitenkaan ole. Sitä voidaan pitää siirtohinnoittelun apuvälineenä, jolla pystytään esimerkiksi estämään täysin virheellisen johtopäätöksen tekemisen osapuolen hinnoittelutilanteesta. Osapuolten toimintojen tarkka kuvaaminen onkin verohallinnon mukaan tärkeämpää kuin osapuolten luokittelu. Osapuolet voidaan sen mukaan tyypitellä vain, jos toiminnoista on käytettävissä riittävästi tietoa. Puutteellisen toimintoarvioinnin vaarana on päätyminen tyypittelyyn, joka ei vastaa osapuolen tosiasiallisia toimintoja. Toimintoarviointia ei verohallinnon mukaan voi näin ollen korvata yleisluonteisella ja epätäsmällisellä luokittelulla. Myöskään OECD:n ohjeissa ei ole otettu kantaa tyypittelyyn, eikä sille ole vakiintuneita määritelmiä. (Laaksonen ym. 2007, 28.)

Huomionarvoista on myös, että toimintoanalyysissa tulee esittää tiedot suoritetuissa toiminnoissa, niissä käytetyssä omaisuudessa sekä niiden vuoksi otetuissa riskeissä tapahtuneista muutoksista. Esimerkiksi konsernin organisoidessa toimintaansa tehokkaammaksi ja toteuttaessa kustannussäästöjä muutoksia voi tulla. Tällainen järjestely saattaa johtaa osapuolen toimintojen, toiminnoissa käytetyn omaisuuden tai riskien siirtymiseen jollekin toiselle etuyhteysosapuolelle. Liiketoimen siirtohinnoittelu voi siten muutoksen jälkeen olla olennaisesti erilainen eri verovuosina, koska tapahtumasta suoritettavan korvauksen määrään vaikuttavat toiminnot, omaisuus tai riskit ovatkin eri osapuolen nimissä. (Laaksonen ym. 2007, 25.)

Kun tarvittavaa tietoa on kerätty tarpeeksi, voidaan tapahtuman osapuolista laatia lopullinen toimintoanalyysi. Tehdyn liiketapahtuman kannalta merkittävät toiminnot käydään läpi yksi kerrallaan molempien osapuolten näkökulmasta. Jokaisesta toiminnoista tulee selvittää, mitä tehtäviä osapuolet ovat siihen liittyen tehneet, missä suhteessa tapahtumaan on sitoutunut pääomaa ja millaisia riskejä on kannettu. Myös tapahtumaan liittyvät yritysten mahdolliset aineettomat oikeudet tulee mainita. Tiedot tulee esittää lopullisessa dokumentoinnissa, eli pelkästä taustatyöstä ei ole kyse. Markkinaehtoisuuden tarkastelu edellyttää, että yhtiöiden toimintaympäristöstä ja

liiketoiminnasta syntyy toimintoanalyysin perusteella riittävän tarkka kuva. Vasta se mahdollistaa oikean vertailukohteen valinnan ja toisaalta yhtiön aseman määrittelyn suhteessa valittuun vertailukohteeseen (Karjalainen & Raunio, s. 53 – 58.)

Kun toimintoanalyysi on valmis, valitaan yleensä toinen liiketoimen osapuolista vertailtavaksi osapuoleksi hinnoittelun markkinaehtoisuuden analyysia varten. Verohallinnon ohjeen mukaan vertailtavaksi osapuoleksi valitaan toiminnoiltaan yksinkertaisempi osapuoli. Tällä tarkoitetaan osapuolta, jonka toimintaan liittyy vähemmän vaikeasti arvoitettavia tekijöitä, kuten patentit, sillä ne vaikeuttavat markkinaehtoisen hinnan määrittämistä ja vertailukohteiden löytämistä. Testattavan osapuolen valinta tehdään Verohallinnon mukaan käytännössä silloin, kun riittää, että toiselle testattavalle osapuolelle etuyhteystoimesta kertyvän katteen markkinaehtoisuus selvitetään jälleenmyyntihinta-, kustannusvoittolisä- tai liiketoiminettomarginaalimenetelmällä. (Laaksonen ym. 2007, 28.)

Verohallinto opastaa vielä väärinkäsitysten välttämiseksi, ettei testattavan osapuolen valintaa pidä ymmärtää niin, että toimintoarviointi tehtäisiin vain toisesta etuyhteystoimen osapuolesta. Toimintoarviointi tehdään molemmista osapuolista, jotta liiketoimen sisältö pystytään hahmottamaan kokonaisuudessaan. Verohallinnon mukaan testattava osapuoli, vertailukohteet ja sovellettava siirtohinnoittelumenetelmä pystytään valitsemaan vasta sen jälkeen, kun molempien osapuolten toiminnoista on käytettävissä tarpeeksi tietoa. (Laaksonen ym. 2007, 28.)

2.4.5 Siirtohinnoittelumenetelmän valinta

Kun toimintoanalyysit liiketapahtumien osapuolista on tehty, valitaan hintojen vertailuanalyysissa käytettävä siirtohinnoittelumenetelmä. Käytännössä siirtohinnoittelumenetelmän valintaa ja soveltamista voidaan pitää taloudellisena analyysina (Yleistä tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle, 2017). Vertailuanalyysissä konsernisisäisen liiketapahtuman ehtoja verrataan riippumattoman vastaavan liiketapahtuman ehtoihin tilanteeseen parhaiten sopivan menetelmän osoittamalla tavalla.

OECD :n suosittelemat siirtohinnoittelumenetelmät on esitelty kattavasti esimerkiksi julkaisun *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Ad-*

ministrations 2017 kappaleessa 2 sivuilla 97 – 145. Siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa tulee sen mukaan tähdätä aina löytämään kyseisessä tilanteessa vallitseviin olosuhteisiin nähden sopivin menetelmä. Yleispätevää, kaikkiin tilanteisiin sopivaa menetelmää ei OECD :n mukaan ole olemassa. Jaakkola ja muut (2017, 73) lisäävät, että valintaa tehtäessä menetelmien vahvuudet ja heikkoudet tulee arvioida nimenomaan tutkittavan liiketapahtuman kannalta. Samoin tulee olla selvillä siitä, kuinka luotettavaa tietoa kunkin menetelmän soveltamiseksi on saatavilla (Jaakkola ym. 2012, 73). Dokumentoinnissa ei kuitenkaan tarvitse perustella yrityksen tulkintaa siitä, miksei jokin menetelmä sovellu käytettäväksi juuri kyseisessä tilanteessa (OECD, 2017, 100).

Suomen verohallinnon omissa ohjeissaan suosittamat siirtohinnoittelumenetelmät sekä niiden valinta- ja soveltamiskriteerit pohjautuvat OECD :n siirtohinnoitteluohjeisiin. Näin on ollut jo vuosia, joten myös suomenkielistä tietoa menetelmän valinnasta on kohtuudella saatavissa. Esimerkiksi verohallinnon internetpalvelusta vero.fi :stä löytyy hyvää perustietoa menetelmistä. Syvällisempää suomenkielistä opastusta tarjoavat julkaisuissaan esimerkiksi Jaakkola ja muut (2012) sekä Karjalainen ja Raunio (2007).

Karjalainen ja Raunio (2007, 94) kiinnittävät huomiota siihen, että OECD :n siirtohinnoitteluohjeet on kirjoitettu ikään kuin siirtohinnot asetettaisiin ennen transaktion tekemistä samalla menetelmällä kuin millä niiden markkinaehtoisuutta jälkikäteen arvioidaan. Yrityksethän voivat kuitenkin vapaasti asettaa siirtohintansa millä periaatteella tahansa. Vaikka hinnoittelu tapahtuukin usein hyvin kiinteässä yhteydessä arkiseen liiketoimintaan ilman, että OECD :n siirtohinnoittelumenetelmiä enemmälti mietitään, kannattaa muistaa, että markkinaehtoisuus tulee myöhemmin osoittaa nimenomaan näiden menetelmien avulla. Jos jo hintoja asettaessa sovelletaan sopivaa OECD :n menetelmää ja hinnoittelun markkinaehtoisuutta seurataan vuoden kuluessa myös siihen perustuen, vältetään mahdollisilta siirtohinnan oikaisuilta vero vuoden lopussa. (Jaakkola ym. 2012, 74 ja Karjalainen & Raunio 2007, 65 – 96.)

Vaikka siirtohinnoittelua käsitellään tässä työssä nimenomaan sen dokumentoinnin näkökulmasta, sopinee tähän väliin lisätä hintojen asettamisesta muutama sana. Hinnoitteluvaiheessa joudutaan Jaakkolan ja muiden (2012, 123) mukaan ottamaan huomioon paitsi eri konserniyhtiöiden kotivaltioiden verolakien ja OECD :n esittämät

markkinaehtoisuuden vaatimukset myös operatiivisen johtamisen tarpeista juontuvat vaatimukset. He jatkavat, että konsernin operatiivisen ja juridisen organisaation erot voivat johtaa ongelmiin siirtohinnoitteluasioissa, jos erilaisia tulosityksiköitä ja mahdollisesti erilaisia siirtohinnoittelumenetelmiä ei pystytä sovittamaan yhteen (Jaakkola ym. 2012, 123.) Esimerkkinä tästä voisi olla tilanne, jolloin konsernin myyntitoiminnon eri osastoja sijaitsee erilaisten siirtohinnoittelulainsäädäntöjen valtioissa, mutta myyntitoimintoa käsitellään operatiivisessa johtamisessa yhtenä kokonaisuutena. Sen lisäksi, että siirtohinnoitteluasiat otetaan huomioon jo toimintaa organisoitaessa, Jaakkola ja muut (2012, 123) pitävät viisaana valita käytettävät siirtohinnot siten, että yritys saavuttaa liiketoiminnalliset tavoitteensa samanaikaisesti, kun sen siirtohinnot ovat verotuksen näkökulmasta markkinaehtoisia.

Palataan kuitenkin hinnan asettamisesta sen analysointiin. OECD:n suosittelemat siirtohinnoittelumenetelmät jaetaan ylätasolla kahteen ryhmään. Nämä ryhmät ovat perinteiset liiketoimintamenetelmät (traditional transaction methods) ja liiketoimien voittotasoa testaavat menetelmät (transactional profit methods.) Näistä perinteisiä siirtohinnoittelumenetelmiä ovat markkinahintavertailumenetelmä (CUP, comparable uncontrolled price), jälleenmyyntihintamenetelmä (resale price method) ja kustannusvoittolisämenetelmä (cost plus method.) Voittotasoa mittaavia menetelmiä puolestaan ovat liiketoiminnettomarginaalimenetelmä (TNMM, transactional net margin method) ja voitonjakamismenetelmä (profit split method.)

OECD:n (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017) mukaan perinteisiä liiketoimimenetelmiä voidaan pitää parhaina siirtohinnoittelumenetelminä, koska ne ovat suurin keino osoittaa hinnoittelu markkinaehtoiseksi. Voittopohjaisia menetelmiä tulisi käyttää vain, jos perinteisiä siirtohinnoittelumenetelmiä ei voida käyttää yksin tai poikkeuksellisissa olosuhteissa ei lainkaan (Karjalainen & Raunio 2007, 65 – 66). OECD:n siirtohinnoitteluohjeen mukaan markkinaehtoisuuden osoittaminen ei edellytä useamman kuin yhden siirtohinnoittelumenetelmän käyttöä.

Vaikeissa tapauksissa, joissa yhdenkään menetelmän käyttäminen yksin ei johda luotettavaan lopputulokseen, OECD:n siirtohinnoitteluohjeet hyväksyvät useiden menetelmien käyttämisen yhdessä. (Karjalainen & Raunio 2007, 93.) Kannattaa myös huomata, että mikäli jotain siirtohinnoittelumenetelmää on harkittu, mutta ei kuitenkaan

otettu käyttöön, voidaan se siirtohinnoitteludokumentoinnissa perustella (Karjalainen & Raunio 2007, 94). Seuraavaksi kuvaillaan kutakin menetelmää hieman tarkemmin.

Markkinahintavertailumenetelmä eli CUP (Comparable Uncontrolled Price) on OECD:n mukaan ensisijaisesti suositeltava menetelmä siirtohinnoittelun todentamiseen markkinaehtoiseksi. Siinä etuyhteysliiketoimen hintaa verrataan riippumattomien osapuolten kanssa tehdyssä liiketoimessa käytettyyn, vertailukelpoiseksi todettuun hintaan. Yrityksen kannattakin aina ensin selvittää, onko sillä ollut riippumattomien osapuolten kanssa vastaavanlaisia liiketapahtumia kuin toisen konserniyhtiön kanssa. Jos on, pystytään käyttämään niin sanottua sisäistä verrokkia (internal CUP).

Jos sisäistä verrokkia ei ole mahdollista käyttää, vertailukohteena voivat olla myös täysin ulkopuolisten itsenäisten osapuolten väliset liiketoimet. Tällöin kyseessä on ulkoinen verrokki (external CUP.) Ulkoista verrokkia voidaan käyttää vain, jos tapahtumista on saatavilla riittävän tarkkaa tietoa. Karjalaisen ja Raunion (2007, 67) mukaan mahdolliset sisäiset verrokkit on markkinahintavertailumenetelmän käyttöä suunniteltaessa erittäin tärkeä tunnistaa, koska juuri niistä on yleensä saatavissa riittävän yksityiskohtaista tietoa vertailukelpoisuuden arvioimiseksi (Karjalainen & Raunio 2007, 67).

Ulkoisten verrokkien liiketapahtumista on Karjalaisen ja Raunion (2007, 68) mukaan vain harvoin mahdollista saada riittävästi tietoa, joten niiden käyttö onkin lopulta melko vähäistä. Käytännössä ulkoisen verrokin voi löytää esimerkiksi arvopapereille tai raaka-aineille, joilla käydään kauppa pörssissä tai muussa julkisessa kauppapaikassa. Tällaisissa tapauksissa julkisesta noteerauksesta poikkeavan hinnan käyttäminen on perusteltava dokumentoinnissa. (Karjalainen & Raunio 2007, 68.)

Edelleen Karjalaisen ja Raunion (2007, 67) mukaan markkinahintavertailumenetelmää käytettäessä on sisäisen ja ulkoisen tapahtuman samanlaisuuden vaatimus vertailukelpoisuutta arvioitaessa kaikkein suurin. He esittävät (2007, 69), että vähäinenkin ero tuotteessa tai palvelussa voi vaikuttaa käytettävään hintaan niin, etteivät tapahtumat ole enää vertailukelpoisia. Esimerkkeinä tällaisista eroista he mainitsevat

tuotteiden ominaisuudet, laadun, luotettavuuden, saatavuuden ja toimitusten volyymin. Palvelujen vertailtavuuteen vaikuttavat heidän mukaansa muun muassa palvelujen luonne ja niiden laajuus. (Karjalainen & Raunio 2007, 69.)

Jos markkinahintamenetelmää halutaan käyttää, vaikka vertailtavaksi aiotuissa tapahtumissa on hieman eroja, erojen vaikutus tulee pystyä riittävän luotettavasti oikaisemaan. Karjalainen ja Raunio (2007, 70) opastavat, että eroja, joita on vaikea tai mahdoton oikaista, ovat esimerkiksi erot tuotteiden laadussa, maantieteellisissä markkinoissa ja markkinoiden tasossa sekä tapahtumiin liittyvien aineettomien oikaistavien määrässä tai laadussa. Sen sijaan liiketapahtumien ehdoissa (kuten toimituslausekkeessa), myynnin määrässä ja tapahtumien ajallisessa kestossa olevat erot ovat heidän mukaansa usein oikaistavissa vertailukelpoisuuden parantamiseksi. (Karjalainen & Raunio 2007, 70.)

Vertailukelpoisuuden tiukkojen vaatimusten vuoksi Jaakkolan ja muiden (2012, 78) mukaan markkinahintavertailumenetelmää on perinteisesti sovellettu melko pidättyväisesti siirtohintojen arvioinnissa. Heidän mukaansa sen käytöstä on usein luovuttu, kun pieniäkin eroja analysoitavan liiketoimen ja sen sisäisten tai ulkoisten verrokkiliiketoimien olosuhteissa ja ehdoissa on ilmennyt. He jatkavat, että käytännössä verrokkeja ei kuitenkaan tulisi hylätä vain siksi, etteivät ne ole täysin vertailukelpoisia tai jokin vertailukriteeri jää osittain täyttymättä. Viime aikoina markkinahintavertailumenetelmää onkin heidän mukaansa ryhdytty soveltamaan aiempaa enemmän pienehköistä eroista huolimatta, koska myös muiden siirtohinnoittelumenetelmien soveltamiseen ja erityisesti riittävän vertailukelpoisten liiketapahtumien löytämiseen liittyy vaikeuksia. (Jaakkola ym. 2012, 78.)

Jälleenmyyntihintamenetelmä eli Resale Price Method (RPM) on toinen kolmesta perinteisestä siirtohinnoittelumenetelmästä. Jaakkola ja muut (2012, 78) opastavat, että tätä menetelmää sovellettaessa tarkastellaan hintaa, jolla yritys myy konsernikumppaniltaan ostamansa tuotteen edelleen konsernin ulkopuoliselle asiakkaalle. Jälleenmyyntihintamenetelmän mukaan markkinaehtoinen hinta konsernin sisäiselle myynnille saadaan, kun tuotteen lopullisesta ulosmyyntihinnasta vähennetään jälleenmyyjälle kuuluva markkinaehtoinen kate. Tämän katteen suuruus määräytyy jälleenmyyjän toteuttamien toimintojen ja sen ottamien riskien perusteella – myyntitapahtumastahan tulisi jäädä sitä suurempi kate mitä enemmän toimintoja ja riskejä

myyntiyhtiö kantaa. Jaakkolan ja muiden (2012, 74) mukaan huomionarvoista on myös se, kumpi tapahtuman osapuolista vastaa esimerkiksi tuotteiden rahti- ja varastointikuluista sekä mahdollisista tullimaksuista. (Jaakkola ym., s. 74-78.)

Jaakkolan ja muiden edellä mainitsemien tekijöiden lisäksi Karjalainen ja Raunio (2007, 75) painottavat, että myyntikate voi vaihdella huomattavastikin riippuen siitä, onko jälleenmyyjällä yksinoikeus myydä tuotteita toimialueellaan. He mainitsevat, että yksinmyyntioikeus on OECD :n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan otettava vertailussa huomioon ja sen vaikutus sopivaan jälleenmyyntihintamarginaaliin tulee arvioida huolellisesti (Karjalainen & Raunio 2007, 75).

OECD :n siirtohinnoitteluohjeiden (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017) mukaan jälleenmyyntihintamenetelmä on käyttökelpoisimmillaan markkinointitoiminnassa ja tilanteissa, joissa jälleenmyyjä ostaa ja myy tuotteita muokkaamatta niitä itse tai muutoinkaan tuottamatta niille merkittävää lisäarvoa. Karjalainen ja Raunio (2007, 75) huomauttavat, että mikäli jälleenmyyjä muokkaa tuotetta, hyödyntää markkinointitoiminnassaan omistamiaan aineettomia oikeuksia tai jos ostojen ja myyntien välillä kuluu paljon aikaa, menetelmän käyttökelpoisuus ei ole enää yhtä selvää. Myös Jaakkolan ja muiden (2012, 79) mukaan jälleenmyyjän parantaessa tuotteen ominaisuuksia merkittävästi, liittäessä tuotteen osaksi omaa tuotettaan tai palveluaan tai kantaessa sellaisia riskejä, joita ei normaalisti jälleenmyyntiin liity, on menetelmän soveltamiseen suhtauduttava varoen.

Karjalainen ja Raunio (2007, 74) esittävät, että jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä vertailukelpoisuuden vaatimukset eivät ole yhtä tiukat kuin markkinahintavertailumenetelmää käytettäessä. He tosin täsmentävät, että vaikka tuotteiden ei tarvitse olla samanlaisia, samankaltaisuus on aina hyväksi. Jaakkola ja muut (2012, 79) puolestaan näkevät, että myytävä tuote ja toimiala vaikuttavat huomattavasti jakelijoina toimivien jälleenmyyjien ansaitsemiin myyntikatteisiin. Jälleenmyyjän toimintaan panostamien varojen ja toiminnassa otettujen riskien samankaltaisuuden vaatimus on myös Karjalaisen ja Raunion (2007, 74) mukaan menetelmässä olennainen. Lisäksi he muistuttavat, että sellaisilla tekijöillä kuten sopimusehdoilla, taloudellisilla olosuhteilla ja liiketoimintastrategioilla on vaikutusta vertailukelpoisuuteen.

Ongelmatonta ei jälleenmyyntihintamenetelmäkään käyttö ole. Karjalaisen ja Raunion (2007, 76) mukaan yksi menetelmän heikkouksista liittyy yritysten kirjanpitokäytäntöjen eroavaisuuksiin, sillä vertailu myyntikatteiden tasolla edellyttää, että vertailtavat yritykset laskevat katteensa melko samalla tavoin. He jatkavat, että kirjaamista-voissa on sekä maa- että yrityskohtaisia eroja ja tämä vaikeuttaa vertailua. Kaikki yritykset eivät julkaise myyntikatteitaan, joten sopivaa tietoa menetelmän soveltamista varten ei välttämättä ole tarjolla. Julkisesti saatavilla olevat tiedot suurempien yritysten myyntikatteista puolestaan heijastelevat Jaakkolan ja muiden (2012, 79) mukaan yleensä useita eri toimintoja, eikä niiden vertailukelpoisuus tutkittavan liiketapahtuman kanssa ole siksi välttämättä riittävä.

Kustannusvoittolisämenetelmässä (Cost plus method, CP) lähdetään Karjalaisen ja Raunion (2007, 77) mukaan liikkeelle kustannuksista, jotka yritykselle aiheutuvat varan tai palvelun toimittamisesta konsernikumppanille. Markkinaehtoinen siirtohintaa saadaan lisäämällä näihin kustannuksiin kohtuullinen kate eli markkinaehtoinen voittolisä. Tällä kohtuullisella katteella myyjä on oikeutettu ansaitsemaan tapahtumassa käyttämiinsä varoihin ja ottamiinsa riskeihin nähden kohtuullisen voiton. Voittolisä eli kate määritellään Karjalaisen ja Raunion (2007, 77) mukaan yleensä prosenttiosuutena kustannuksista. Markkinaehtoinen siirtohintaa tapahtumalle on siis myyjän kustannusten ja voittolisän yhteismäärä (Jaakkola ym. 2012, 80).

Jaakkolan ja muiden (2012, 80) mukaan menetelmää sovellettaessa ehdottomasti paras tilanne on, kun myyjäosapuolen konsernin sisäisessä liiketapahtumassa ansaitsemaa voittolisää pystytään vertaamaan saman myyjän riippumattomille tahoille tapahtuvassa myynnissä ansaitsemaan voittolisäänsä. Tällöin käytetään sisäistä verrokkia. Jos sisäistä verrokkia ei ole mahdollista käyttää, voittolisää tulee heidän mukaansa verrata itsenäisten yritysten vastaavassa tilanteessa ansaitsemaan voittolisäänsä eli käyttää ulkoista verrokkia. Kuten muulloinkin, Jaakkola ja muut (2012, 80) muistuttavat jälleen, että vertailukelpoisuutta arvioitaessa tulee ottaa huomioon sekä vertailtavan konserniyhtiön että verrokkiyritysten toiminnot ja riskit sekä olosuhteet, joissa nämä toimivat.

Hinnoittelun analyysissä kustannusvoittolisämenetelmä soveltuu Jaakkolan ja muiden (2012, 80) mukaan parhaiten puolivalmisteiden, pitkäaikaisten toimitussopimusten sekä konsernin sisäisten palveluiden siirtohintojen arviointiin. Myös Karjalainen

ja Raunio (2007, 77) kertovat menetelmää käytettävän yleensä nimenomaan palvelujen, esimerkiksi konsernin hallintopalvelujen, valmistuspalvelujen ja tuotekehityspalvelujen analysoinnissa. He huomauttavat (2007, 77), että sopimusvalmistus on tosiasiassa valmistamispalvelun myyntiä ja sopimustuotekehitys tuotekehityspalvelun myyntiä. Jaakkola ja muut (2012, 82) mainitsevat kustannusvoittolisämenetelmää käytettävän usein myös siirtohinnan asettamiseen. Tällöin puhutaan niin sanotusta cost plus -hinnoittelusta. Käytännössä tämä koskee heidän mukaansa yleensä konsernisisäistä hallinto-, agentti-, tutkimus- tai sopimusvalmistuspalveluiden myyntiä. (Jaakkola ym. 2012, 82 – 83.)

Karjalainen ja Raunio (2007, 78) näkevät, ettei tuotteiden samankaltaisuuden vaatimus ole kustannusvoittolisämenetelmää käytettäessä yhtä suuri kuin markkinahintavertailumenetelmää käytettäessä. Kustannusvoittolisämenetelmää käytettäessä myyjän toimintojen, niihin sitoutuneiden varojen ja otettujen riskien sekä kustannusrakenteen samankaltaisuuden vaatimus on sen sijaan olennainen. He jatkavat, että toimintojen samankaltaisuuden vaatimus kustannusvoittolisämenetelmää ja jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä on hyvinkin samanlainen. Siten myös kustannusvoittolisämenetelmää käytettäessä vertailu tulee pyrkiä tekemään samankaltaisiin tuotteisiin tai palveluihin. Tausta-ajatuksena tässäkin on, että vertailukelpoisuus on paras samanlaisilla tai samankaltaisilla tuotteilla. (Karjalainen & Raunio 2007, 78 – 79.)

Jaakkola ja muut (2012, 80) painottavat, että kustannusvoittolisämenetelmässä on olennaista oikean kustannuspohjan ja hyväksyttävän voittolisän määrittäminen. Käytännössä kuitenkin kustannuspohjan määrittely on heidän mukaansa vaikeaa. Jos yrityksellä on muitakin toimintoja tai riskejä kuin arvioitavaan sisäiseen liiketapahtumaan liittyvät, tulee niihin liittyvät kustannukset erottaa sisäiseen liiketapahtumaan liittyvistä kustannuksista. He jatkavat, ettei kustannusten erottelu yleensä tuota vaikeuksia välittömien kustannusten osalta, mutta välillisten kustannusten jakaminen voi olla vaikeaa. Samoin verrokeiksi ajateltujen ulkopuolisten yritysten kustannusten jakaminen on heidän mukaansa vaikeaa, koska ulkopuolisten yritysten kustannusten jakautumisesta ei ole yleensä saatavissa tarkkaa tietoa. Olennaista on myös huomata, että tarkasteltaessa ainoastaan tuotannon välittömien ja välillisten kustannus-

ten jälkeen ansaittavaa voittolisää, tulee sen olla suurempi kuin tarkasteltaessa voittolisää, joka jää jäljelle, kun tuotannon kustannusten lisäksi vähennetään myös tapahtumaan kohdistettu osuus koko yrityksen yleiskustannuksista. (Jaakkola ym. 2012, 80 – 81.)

Liiketoiminettomarginaalimenetelmä (Transactional Net Margin Method eli TNMM) kuuluu uusiin, voittopohjaisiin siirtohinnoittelumenetelmiin. Karjalainen ja Raunio (2007, 81) opastavat, että menetelmässä tutkitaan nettovoittomarginaalia suhteessa tilanteeseen sopivaan perusteeseen kuten liikevaihtoon, kustannuksiin, omaan pääomaan tai taseen loppusummaan. Heidän mukaansa käsitettä nettomarginaali ei kuitenkaan ole tarkemmin määritelty. Sillä voi jopa olla eri maissa erilainen merkitys. Useimmiten vertailulukuna käytetään heidän mukaansa kuitenkin liikevoittoa (operating profit, EBIT), jolloin rahoitustuotot- ja kulut sekä tuloverot eivät vaikuta vertailuun. Olennaista on, että esimerkiksi liikevoittoa vertailulukuna käytettäessä sekä yrityksen että vertailukohteiden liikevoitolla tarkoitetaan samaa lukua. Vertailtavaa tunnuslukua kutsutaan Karjalaisen ja Raunion mukaan voittoindikaattoriksi. He lisäävät vielä, että käytännössä liiketoiminettomarginaalimenetelmä toimii samoin kuin jälleenmyyntihinta- tai kustannusvoittolisämenetelmä, mutta vertailukohde on tuloslaskelmassa alempana kuin perinteisissä menetelmissä. (Karjalainen & Raunio 2007, 81.)

Karjalaisen ja Raunion (2007, 82) mukaan myyjäosapuolen konserninsisäisestä liiketapahtumasta saama markkinaehtoinen nettomarginaali voidaan määritellä siitä nettomarginaalista, jonka sama yritys ansaitsee riippumattoman osapuolen kanssa tehdyssä vertailukelpoisessa liiketoimessa. Tällöin kyseessä on sisäinen verrokki. Mikäli sisäisiä verrokkeja ei voida käyttää, kohtuullinen nettomarginaali saadaan heidän mukaansa selville tarkastelemalla ulkopuolisen yrityksen vertailukelpoisesta liiketapahtumasta ansaitsemaa nettomarginaalia. Yrityksillä ei kuitenkaan yleensä ole ulkoista vertailukohteista riittävästi tietoa esimerkiksi otetun riskin taloudellisen merkityksen arvioimiseksi. Näin ollen sen merkityksen arvioiminen jää Karjalaisen ja Raunion mukaan yleensä melko yleiselle tasolle. Jaakkola ja muut (2012, 83) korostavat toimintoanalyysin merkityksen korostuvan ulkoista verrokkia käytettäessä, koska on varmistuttava siitä, että verrokkina käytettävät ulkopuoliset yritykset todella ovat toimintoiltaan ja riskeiltään vertailukelpoisia.

Karjalainen ja Raunio jatkavat, että liiketoiminettomarginaalimenetelmää käytettäessä vertailukelpoisuuden edellytykset ovat samat kuin perinteisiä siirtohinnoittelumenetelmiä käytettäessä. Tuotteiden samanlaisuuden vaatimus on heidän mukaansa lievempi kuin markkinahintavertailumenetelmää käytettäessä. Toiminnan samankaltaisuuden vaatimukseen ei ole yhtä suuri kuin jälleenmyyntihintamenetelmää tai kustannusvoittolisämenetelmää käytettäessä. Riskien jakautumisella transaktion osapuolten kesken on sen sijaan heidän mukaansa olennainen merkitys, sillä riskin toteutumiseen varautuminen ja sen toteutuminen vaikuttavat tuloksen tasoon. (Karjalainen & Raunio 2007, 83 – 84.)

Myös sellaisten seikkojen kuin markkinoiden kannattavuuden, kilpailuolosuhteiden ja muiden ulkoisten tekijöiden, kuten alalle tulon esteiden sekä korvaavien tuotteiden saatavuuden mainitaan vaikuttavan asiaan. Niinpä Karjalainen ja Raunio toteavat, että muilla kuin tuotteista tai toiminnoista aiheutuvilla vertailukelpoisuuden osatekijöillä eli esimerkiksi sopimusehdoilla, taloudellisilla olosuhteilla ja liiketoimintastrategioilla on keskeinen merkitys vertailukelpoisuuteen. Käytännössä vain ulkoiset tekijät voidaan Karjalaisen ja Raunion mukaan ottaa huomioon tapahtumien vertailukelpoisuutta arvioitaessa, koska sisäisten tekijöiden osalta yrityksellä on vain itseään ja omaa konserniaan koskevia tietoja, ei riittävän yksityiskohtaisia tietoja ulkopuolisista verrokeista. (Karjalainen & Raunio 2007, 83 – 84.)

Edelleen Karjalainen ja Raunio kertovat liiketoiminettomarginaalimenetelmän heikkoutena olevan sen, että yhtiön poikkeuksellisen korkea tai alhainen kannattavuus voi johtua muustakin seikasta kuin markkinaehtoisesta tasosta poikkeavasta hinnasta tai myyntikatteesta. Heidän mukaansa esimerkiksi erot toiminnan tehokkuudessa vaikuttavat liikevoiton tasoon ja liiketoiminettomarginaalimenetelmää käytettäessä yritystä ei välttämättä palkita oikein poikkeuksellisen kustannustehokkaasta toiminnasta tai rankaista tehottomasta toiminnasta ja kalliista kustannusrakenteesta (Karjalainen & Raunio 2007, 84).

Jaakkolan ja muiden (2012, 84) mukaan liiketoiminettomarginaalimenetelmä soveltuu parhaiten tilanteisiin, joissa konserninsisäisen liiketapahtuman toinen osapuoli tuottaa rutiiniluonteisesti tavaroita tai palveluita toiselle osapuolelle, joka puolestaan vastaa vaativammista toiminnoista, kantaa oleelliset riskit tai käyttää liiketapahtumassa arvokkaita aineettomia oikeuksia. Tällaisten vähäistä lisäarvoa tuottavien

toimintojen ollessa kyseessä liiketoiminettomarginaalimenetelmä soveltuu Jaakkolan ym. mukaan yksinkertaisemman osapuolen saaman liikevoittotason markkinaehtoisuuden tutkimiseen. He jatkavat, että molempien osapuolet suorittaessa vaativia toimintoja, kantaessa oleellisia riskejä tai käyttäessä toiminnoissaan merkittäviä omaisuuseriä, ei liiketoiminettomarginaalimenetelmä välttämättä ole kaikkein soveliaiminen menetelmä markkinaehtoisuuden testaamiseen. Tällaisessa tilanteessa voitonjakamismenetelmä saattaa soveltua paremmin. (Jaakkola ym. 2012, 84.)

Jaakkola ja muut mainitsevat myös, että toisinaan liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamiseen päädytään vain siksi, ettei mikään muu menetelmä vaikuta sopivalta. Muiden menetelmien soveltamiseen voi myös heidän mukaansa liittyä käytännön ongelmia, kuten vertailutiedon löytämiseen liittyviä vaikeuksia. Yrityksen pitää kuitenkin aina pystyä perustelemaan myös liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltaminen osapuolten toiminnoilla ja riskeillä, eikä pelkästään sillä, ettei mikään muu menetelmä sopinut. (Jaakkola ym. 2012, 85.)

Suomen verohallinto (Valmistustoiminnan siirtohinnoittelu, 2016) ohjeistaa liiketoiminettomarginaalimenetelmään liittyen, että riippumattomien yritysten liikevoittotasoja voi yrittää selvittää kaupallisten tietokantojen avulla. Esimerkkinä mainitaan Bureau van Dijkin Amadeus-tietokanta. Tietokantaan tehtävän vertailuhaun hakukriteerit tulee tällöin määrittää huolellisesti, jotta valikoituvat yhtiöt ovat toiminnoiltaan, riskeiltään ja esimerkiksi arvokkaan aineettoman omaisuuden hyödyntämisen kannalta vertailukelpoisia. (Valmistustoiminnan siirtohinnoittelu, 2016.)

Voitonjakamismenetelmässä (Profit Split Method) määritellään Karjalaisen ja Raunion (2007, 86) mukaan ensin konserninsisäisen liiketapahtuman voitto, joka sitten jaetaan osapuolten kesken markkinaehtoisesti eli tavalla, josta toisistaan riippumattomat osapuolet sopisivat. Jaakkolan ja muiden (2012, 91) mukaan tämä edellyttää, että kyseiseen liiketapahtumaan liittyvä voitto eritellään samojen periaatteiden mukaisesti muista voitoista molempien konserniyhtiöiden kirjanpidossa. Voitonjakamismenetelmän luotettava soveltaminen edellyttääkin heidän mukaansa yleensä sitä, että liiketapahtumaan osallistuvat yhtiöt sopivat jo etukäteen yhteisistä laskentaperiaatteista jaettavan voiton määrittämiseksi. Karjalainen ja Raunio (2007, 86) jatkavat, että voitonjakamismenetelmä on käyttökelpoinen tilanteissa, joissa konserninsisäisen liiketapahtuman osapuolet harjoittavat toimintaa yhdessä niin, ettei tapahtumaa

voida tarkastella osapuolten osalta erikseen. Jaakkola ja muut (2012, 90) puolestaan muistuttavat, että tämä edellyttää tarkkaa toimintoarviointia.

Jaakkola ja muut (2012, 91) mainitsevat kaksi eri lähestymistapaa osapuolten yhdistettyjen voittojen jakamiseen. Analyysi voidaan heidän mukaansa tehdä tilanteesta riippuen joko osapuolten panoksiin pohjautuen, jolloin kyseessä on panosarviointi tai jäännösvoiton jakamiseen pohjautuen, jolloin puhutaan jäännösarvioinnista. Panosarvioinnissa yhdistetyt voitot jaetaan osapuolille suoraan siinä suhteessa, missä määrin ne ovat suorittaneet tapahtumaan liittyviä toimintoja, kantaneet siihen liittyviä riskejä ja käyttäneet pääomaansa. Jäännösarvioinnissa puolestaan voittojen jakaminen tehdään kahdessa osassa. Ensin osapuolten suorittamille rutiinitoiminnoille määritellään markkinaehtoinen korvaus esimerkiksi liiketoiminettomarginaalimenetelmän avulla. Tämän jälkeen mahdollisesti jäävä ylijäämävoitto- tai tappio jaetaan osapuolille samalla tavalla kuin osapuolten panoksiin pohjautuvassa analyysissä. (Jaakkola ym. 2012, 91.)

2.4.6 Verrokin valinta ja hinnoittelun markkinaehtoisuuden analyysi

Kun siirtohinnoittelumenetelmä on saatu perustellusti valittua, voidaan edetä hintojen vertailuanalyysin toteutusvaiheeseen. Vertailuanalyysissa konsernin sisäisissä liiketoimissa käytettyjä hintoja ja ehtoja verrataan vastaavien riippumattomien liiketoimien hintoihin ja ehtoihin. Mikäli analyysissä käytettävää vertailukohdetta ei vielä edellisessä vaiheessa ole valittu, tulee se etsiä nyt.

OECD :n julkaisussa OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 on sivuilla 147-170 kattava ohjeistus vertailukohteen valinnasta. Toki suomenkielisiäkin esityksiä asiasta on saatavilla. Esimerkiksi Jaakkolan ja muiden (2012, 270) mukaan ulkoisen verrokin hakuun voidaan ryhtyä additiiviseksi lähestymistavaksi nimitetyllä periaatteella eli tekemällä listan tunnetuista kilpailijoista. Vaihtoehtona tälle he esittävät niin sanotun deduktiivisen lähestymistavan, jolloin haku aloitetaan hyvin suuresta joukosta, jota rajataan sopivien karsintakriteerien nojalla. Myös jälkimmäisessä tapauksessa loppujoukkoon voidaan lisätä omavalintaisia tunnettuja verrokkeja. Jaakkolan ja muiden (2012, 270) mukaan vaikiintuneina lähestymistapoina pidetään tietokantahakua ja OECD :n tarkoittamaa deduktiivista lähestymistapaa.

Suomen verohallinnon mukaan sisäisen vertailukohteen hakeminen on kuitenkin ensisijaista. Niinpä dokumentoinnin laatijan kannattaa varmistaa, löytyykö etuyhteystoimelle sisäistä vertailukohdetta ennen kuin ulkoista verrokkia edes aletaan etsiä (Laaksonen ym. 2007, 32). Verohallinto ohjeistaa myös, että sisäisen verrokin luonteiseksi voidaan tulkita jonkin verovelvolliseen etuyhteydessä olevan yrityksen ja täysin riippumattoman osapuolen välinen liiketoimi. Emoyhtiö on esimerkiksi voinut myydä tavaroita tytäryhtiölle, joka puolestaan on myynyt tavarat edelleen ulkopuoliselle asiakkaalle. Tällaisessa tilanteessa, jos tytäryhtiö on ostanut tavaroita myös riippumattomalta osapuolelta ja myynyt ne edelleen ulkopuoliselle, kyseessä voi olla vertailukelpoinen liiketoimi verovelvollisen ja tytäryhtiön väliselle etuyhteystoimelle. (Laaksonen ym. 2007, 31.)

On tärkeää tiedostaa, etteivät sisäisetkään vertailukohteet ole aina käyttökelpoisia. Verohallinnon (Laaksonen ym. 2007, 31) mukaan esimerkiksi muutaman hyödykkeen myynti riippumattomalle osapuolelle ei välttämättä ole vertailukelpoinen konsernin sisäisen tuhansien hyödykkeiden myynnin kanssa. Verohallinto toteaa, että hyödykkeiden myyntimäärien erot vaikuttavat tällöin todennäköisesti olennaisesti vertailtavuuteen. Toisena esimerkkinä Verohallinto mainitsee riippumattoman osapuolen erilaisen markkina-alueen ja erot markkinaolosuhteissa verrattuna etuyhteystoimen osapuolen markkina-alueeseen ja markkinaolosuhteisiin. Kolmantena esimerkkinä mainitaan vertailukohteen erilainen asema jakeluketjussa. Verohallinto jatkaa, että verrokkia voidaan kuitenkin käyttää, jos nämä havaitut erot pystytään riittävän luotettavasti oikaisemaan. (Laaksonen ym. 2007, 31.)

Verohallinto ottaa myös kantaa vaatimuksiin verrokin toimialasta ja markkinoiden maantieteellisestä sijainnista, joissa voidaan harkitusti noudattaa joustoa, mikäli toimiala tai tuote on hyvin harvinainen tai markkina pieni ja hajaantunut. Verohallinto ilmoittaa, ettei se vaadi vertailukohteita esitettäväksi, jos niitä ei kerta kaikkiaan ole tai jos kohteiden hakeminen vaatisi yritykseltä kohtuuttomia kustannuksia. Vertailukohteiden esittämättä jättäminen perustuu kuitenkin sen mukaan aina verovelvollisen subjektiiviseen näkemykseen. Kun esittämättä jättäminen on dokumentoinnissa selkeästi perusteltu, vertailukohteiden puuttumisesta ei verohallinnon mukaan voida määrätä veronkorotusta. Jos yritys löytää verrokin omasta sisäisestä tietokannastaan, on kyseinen tietokanta esitettävä veroviranomaisille. Salaista tietokantaa ei voi

pitää verrokkihaun pohjana eikä tietokannan salaisuus ole peruste verrokin esittämättä jättämiselle. (Laaksonen ym. 2007, 31 – 32.)

Verohallinnon mukaan sekä hakuehtojen valinnan perusteluineen että verrokkihaun kaikkine vaiheineen tulee käydä ilmi dokumentoinnista, jotta haku pystytään tarvittaessa toistamaan. Myös hylätyt vertailukohteet on valittujen vertailukohteiden lisäksi tarvittaessa pystyttävä yksilöimään. Verohallinto suosittaa myös mainitsemaan sellaiset vertailukohteet, jotka eivät nousseet haussa esille, mutta jotka on muulla tavalla tunnistettu vertailukohteiksi, esimerkiksi tunnistetut kilpailijat. (Laaksonen ym. 2007, 34.)

Jaakkolan ja muiden (2012, 273) mielestä kohtuutonta vaivaa ei kuitenkaan tulisi nähdä, vaan pitäisi riittää, että vertailuyhtiöiden hakuprosessi on läpinäkyvä, ulkopuolisen toisinnettavissa, ja haussa tehdyt rajaukset on järkevästi perusteltu. He kehottavat kuitenkin käymään valikoituneen loppujoukon suhteellisen huolellisesti läpi yhtiöistä julkisesti saatavilla olevan tiedon perusteella sen varmistamiseksi, ettei ilmi selviä ristiriitoja analysoitavaan konserniyhtiöön tai tapahtumaan nähden ilmene. (Jaakkola ym. 2012, 273.)

Vertailuarvioinnin toisessa vaiheessa vertailukohteiden määrittämisen jälkeen arvioidaan, ovatko etuyhteystoimi ja mahdollisen vertailukohteen liiketoimi todella vertailukelpoisia. Sekä sisäisten että ulkoisten verrokkien vertailukelpoisuutta arvioidaan OECD:n ohjeiden mukaisesti seuraavien viiden kriteerin osalta (Laaksonen ym. 2007, 30).

1. Tuotteen tai palvelun ominaisuudet
2. Liiketoimen osapuolten toiminnot, niihin liittyvät riskit sekä liiketoimissa tarvittava omaisuus
3. Liiketoimen sopimusehdot
4. Liiketoimen osapuolten taloudelliset olosuhteet
5. Osapuolten liiketoimintastrategiat

Verohallinto (Laaksonen ym., 2007) viittaa tässä kohtaa OECD :n määritelmään vertailukelpoisuudesta seuraavasti: ”Vertailukelpoisuus tarkoittaa sitä, ettei mikään vertailtavien tilanteiden välinen ero (jos eroja esiintyy) voi olennaisesti vaikuttaa menetelmässä tutkittavaan ehtoon (esimerkiksi hintaan tai katteeseen) tai että kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä kaikkien tällaisten erojen vaikutuksen poistamiseksi.” Näin ollen esimerkiksi verrokin liikevaihdon pitää olla samaa kokoluokkaa ja sen liiketoiminnallisen tilanteen muutenkin lähellä yrityksen omaa tilannetta. Juuri toimintansa aloittanut tai monta tappiollista vuotta tehnyttä yritystä ei yleisesti ottaen pidä valita vertailukohteeksi. (Laaksonen ym. 2007, 34.)

Kukkonen ja Walden (2010, 183) lisäävät, että huomioon tulee ottaa kaikki sopimus-oikeudelliset seikat, joilla on merkitystä arvioitaessa liiketapahtuman taloudellista merkitystä, kuten kauppahinnan oikaisut, alennukset, maksuehdot, toimitusehdot, vahinko- ja arvonalentumisriskien kantaminen. Markkinatilanteen arviointi keskittyy heidän mukaansa puolestaan seuraaviin tekijöihin: kilpailutilanne, korvaavien suoritteiden määrä, maantieteellinen sijainti, markkinoiden koko ja ostovoima, toimijoiden suhteellinen kilpailuasema, lainsäädäntö ja tuotantokustannukset, yrityksen noudattama liiketoimintastrategia. Siten esimerkiksi markkinoille tunkeutumis- ja tuotteiden lanseerausvaiheessa voidaan hyväksyä poikkeava hinnoittelu. Oleellista on heidän mukaansa pystyä osoittamaan, että noudatetulla hinnoittelulla aidosti pyritään tulevaisuudessa realisoituihin voittoihin. (Kukkonen & Walden 2010, 183.)

Huomioon otettavia asioita on siis paljon. Verohallinto (Laaksonen ym. 2007, 34) myöntääkin, että vertailuarvioinnin tekeminen on käytännössä hankalaa. Vertailukohteista ei sen mukaan ole yleensä saatavilla riittävästi tietoa täydellisen ja aukottoman analyysin tekemiseksi. Esimerkiksi vertailukohteen sopimusehdoista, liiketoimintastrategioista tai vastaavista tekijöistä ei ole yleensä ulkopuolisten käytössä olevaa tietoa. Verohallinto jatkaa, että tiedon puutteellisuus ei kuitenkaan ole este vertailuarvioinnin tekemiselle, joskin tiedon määrä vaikuttaa aina vertailuarvioinnin tasoon. Arviointi on sitä luotettavampi, mitä enemmän tietoa on käytettävissä. (Laaksonen ym. 2007, 34.)

Vertailuarvioinnista tulee dokumentointiin kirjata verrokin hakuprosessin ja verrokin valinnan perustelujen lisäksi kuvaus vertailukelpoisuuden arvioinnista. Lopuksi doku-

mentointiin kirjataan vertailuarvioinnissa tehdyt johtopäätökset hinnoittelun markkinaehtoisuudesta perusteluineen. Tarkkoja euromääriä markkinaehtoisesta hinnasta dokumentoinnissa ei tarvitse eikä välttämättä voikaan esittää. Esimerkiksi Jaakkolan ja muiden (2012, 136) mukaan markkinaehtoinen siirtohintaa ”ei ole tarkka arvo, vaan vaihteluväli, jolle riippumattomien yritysten vastaavissa olosuhteissa samoilla markkinoilla samankaltaisissa liiketapahtumissa soveltama siirtohintaa asettuu.” Ajantasaiset ohjeet arvioinnin tueksi on syytä tarkastaa uusimmista verohallinnon ohjeista.

2.5 Käytetyt tutkimusmenetelmät

Tutkimuskontekstina opinnäytetyössä oli Suomessa sijainnut pk -kokoluokan yritys, joka oli hiljattain liittynyt osaksi suurta kansainvälistä konsernia. Toimeksiantajan muokausesta työssä ei kuitenkaan esitetä toimeksiantajasta tämän tarkempia tietoja.

Lähtökohtana työssä oli, että ratkaisua haettiin työelämälähtöiseen käytännön ongelmaan. Tehtävät selvitykset olivat siten luonteeltaan soveltavaa tutkimusta. Hirsjärvi, Remes ja Sajavaara (2009, 130) toteavat arkisten ilmiöiden olevan tutkimuskohteina tieteenfilosofisesti haastavia itsestään selvän luonteensa vuoksi. Tässäkin tapauksessa käytiin pitkällinen pohdinta siitä, kuinka arkielämän työtehtävä taipuu perinteisen metodologian mukaisesti käsiteltäväksi ja raportoitavaksi tutkimuskohteeksi. Muun muassa konstruktivistista tutkimusotetta ja mallin rakentamista siirtohinnoitteludokumentoinnin arvioimiseksi pohdittiin, mutta ne päätettiin jättää, sillä sitä kautta toteutettuna työ olisi vaatinut enemmän resursseja kuin siihen oli mahdollista käyttää. Oikean tutkimusstrategian ja sopivien tiedonkeruumenetelmien valitsemiseksi aihetta tarkasteltiin perin pohjin sen käytännön lähtökohdista käsin.

Hirsjärven ja muiden (2009, 137) mukaan tutkimuksen strategian ja metodien valinnan tulee perustua työn tarkoitukseen, tutkimustehtävään ja tutkimusongelmiin. He jatkavat, että tarkoitus voidaan yleensä nähdä kartoittavaksi, selvittäväksi, kuvailevaksi tai ennustavaksi, mutta samassa tutkimuksessa voi yhdistyä useitakin tarkoituksia. Kuten mainittua, tämän työn perimmäisenä tarkoituksena oli kuvailla siirtohinnoitteludokumentointia koskevan lainsäädännön nykytilaa Suomessa ja kartoittaa tilannetta kohdeyrityksessä näihin vaatimuksiin nähden. Tehtävänä oli hankkia tietoa tutkimuksen kohteelle uudesta ilmiöstä ja tutkimusongelman mukaisesti myös etsiä

tietä kohti tavoitetilaa. Hirsjärvi ja muut (2009, 138) esittävät, että tavallisimmin tällainen kartoittava tarkoitus johtaa kvalitatiivisen lähestymistavan valitsemiseen. He myös mainitsevat tapaustutkimuksen ja kenttätutkimuksen olevan tyypillisiä kvalitatiivisen metodologian mukaisia tutkimusstrategioita. (Hirsjärvi ym. 2009, 137 – 138.)

Tutkimusongelmien kvalitatiivisen luonteen ja työlle asetetun tarkoituksen perusteella tutkimusstrategiaksi valikoitui tapaustutkimus. Työ yhdistelee sekä kuvailevaa että kartoittavaa tutkimusta. Tutkimusongelmiin vastataan yleisellä tasolla kuvailemalla, millaiset ovat lainsäädännön nykyiset vaatimukset kansainväliseen konserniin kuuluvan suomalaisen tytäryhtiön siirtohinnoitteludokumentoinnille. Case-osuudessa puolestaan kartoitetaan kohdeyrityksen tilannetta hakemalla vastausta kysymykseen, millainen siirtohinnoitteludokumentointi kohdeyritykselle tulee luoda, jotta se vastaa kuvailtuja lainsäädännön vaatimuksia. Tapaustutkimuksen menetelmien, kuten teemahaastattelun ja dokumenttianalyysin voi nähdä palvelevan hyvin myös tämän tutkimuksen tarkoitusta. Tapaustutkimus ei varsinaisesti pyri yleistettävyyteen. Alun teoriaosuutta seuraavassa case -osuudessa haetaankin nimenomaan kohdeyrityksen tapauksesta syvällisempää, ei yleistettävissä olevaa tietoa.

Työssä haastattelujen ja dokumenttien analysoinnin avulla koottava empiirinen aineisto on tarkoitettu itsessään informatiiviseksi aineistoksi. Se siirrettään tarvittavilta osin sellaisenaan tai lähes sellaisenaan eteenpäin yritykselle laadittavaan siirtohinnoitteludokumentointiin. Aineistoa ei siten kerätä erityisten johtopäätösten tekemistä varten eikä sitä analysoida esimerkiksi haastateltavien mielipiteiden, kokemusten, siirtohinnoitteluprosessin käytäntöjen tai ylipäätään minkään muun kuin dokumentointiin tarvittavan tiedon selvittämiseksi. Tarvittavien haastattelujen ja läpikäytävien dokumenttien määrä täsmentyy tutkimuksen aikana. Haastateltavien valinta perustuu siihen, kenellä yrityksessä on dokumentointia varten tarvittavaa oleellista tietoa, eikä siihen siten vaikuta esimerkiksi haastateltavien ikä, koulutus tai sukupuoli.

3 Siirtohinnoittelun dokumentointi toimeksiantajayrityksessä

3.1 Lähtötilanteen analysointi

Toimeksiantajayritys oli kansainväliseen konserniin liittyttyään tullut ensimmäistä kertaa dokumentointivelvolliseksi vuonna 2017 päättyneestä tilikaudestaan. Konserniin liittyminen oli tapahtunut kesken sekä kohdeyrityksen että emoyhtiön tilikausien, jotka tuolloin päättyivät eri ajankohtina. Liittymisen yhteydessä kohdeyrityksen tilikausi oli yhdenmukaistettu emoyhtiön tilikauden kanssa. Tästä aiheutui lievää epätie-toisuutta sen tulkitsemisessa, mistä lähtien dokumentointivelvollisuus yritystä koski. Niinpä työn aluksi varmistettiin konserniverokeskuksesta sähköpostilla, että 2017 päättynyt tilikausi oli todella ensimmäinen tilikausi, jolta dokumentointi vaaditaan. Vastaus saapui nopeasti ja vahvasti alustavan tulkinnan:

”Verohallinnon Siirtohinnoittelun dokumentointi –ohjeen kohdassa 3.3.2 Kynnysarvojen ylittymisestä todetaan: ‘Vuoden alussa voimassa ollut pienen ja keskisuuren yrityksen asema säilyy. Jos ylitys toistuu seuraavana peräkkäisenä tilikautena, pienen ja keskisuuren yrityksen asema menetetään. Dokumentointia ei edellytetä tästä syystä ylitysvuodelta, vaan vasta toiselta peräkkäiseltä ylitysvuodelta.’ Näin ollen konserniin liittymisvuodelta yrityksellä ei vielä ole siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuutta eli dokumentointivelvollisuus alkaa vasta seuraavalta alkavalta tilikaudelta.” (Konserniverokeskus, 2017.)

Vaatimuksia kansainväliseen konserniin kuuluvan tytäryrityksen siirtohinnoittelun dokumentoinnille tulee verohallinnon lisäksi emoyhtiöltä. Se voi esimerkiksi edellyttää, että dokumentointi tehdään samanmuotoisena kaikissa tytäryhtiöissä. Myös emoyhtiön kotimaan lainsäädännöstä johtuvia, tärkeitä poikkeavia vaatimuksia voi tulla vastaan. Toimeksiantajayrityksenkin tapauksessa konsernin ylin emoyhtiö koordinoi dokumentointia keskitetysti, vaikka vastuu local file -tason raportoinnin toteuttamisesta oli täysin toimeksiantajayrityksellä. Lähtökohtana dokumentoinnin

muodolle oli tässä tapauksessa se, että tietojen esittämiseen tuli käyttää emoyhtiössä luotua yhdenmukaista alustavaa mallipohjaa. Pohja saatiin täytettäväksi tekstin-käsittelyohjelmalla laadittuna tiedostona.

Ilman emoyhtiön asettamia vaatimuksia toimeksiantajayrityksen vuonna 2017 päätynyt tilikausi olisi periaatteessa voitu dokumentoida vielä Suomen vanhan lainsäädännön mukaisesti. Uusi lainsäädäntö oli konsernin emoyhtiön kotivaltiossa tullut kuitenkin voimaan jo ennen Suomea. Myös emoyhtiön laatima mallipohja oli uuden lainsäädännön mukainen. Niinpä lähtökohdaksi muodostui, että toimeksiantajayrityksen dokumentointi laadittaisiin uuden mallin mukaisesti, vaikka Suomen verohallinnon ohjeet siitä vielä puuttuivatkin.

Kun tavoiteltavat raamit ja perusoletukset laadittavalle dokumentoinnille oli selvitetty, analysoitiin toimeksiantajayrityksen lähtötilanne. Tarkoituksena oli saada selville, missä dokumentointia varten tarvittavat tiedot yrityksessä sijaitsivat ja kuinka ne saataisiin dokumentoitua. Tämä jo saatavilla olevien ja vielä tarvittavien tietojen kartoitus toteutettiin kirjaamalla ylös yrityksessä tehtyjä havaintoja. Havaintoja tehtiin haastatteleamalla talousosaston avainhenkilöä työtilanteiden yhteydessä ja tutkimalla yrityksen kirjanpitoaineistoon. Tietoon tuli, että yritys oli konserninsisäisissä liiketapahtumissaan jo aiemminkin noudattanut vakiintuneita, lainmukaisiksi arvioimia hinnoitteluperiaatteita, mutta käytettyjen hintojen markkinaehtoisuutta ei oltu aiemmin dokumentoitu. Koska siirtohinnoitteludokumentointia ei ollut yritykseltä aikaisemmin vaadittu, sellaista ei myöskään ollut laadittu.

Edelleen kartoitettaessa jo olemassa olevaa käyttökelpoista informaatiota, selvisi, että tiedot sisäisissä liiketapahtumissa käytetyistä hinnoista ja hinnoitteluperiaatteista olivat saatavissa yrityksen taloushallinnon tietojärjestelmistä ja eräistä muista sen omista tiedostoista. Vanhan taloushallinto-ohjelmiston vaihtaminen konsernissa käytettyyn toiminnanohjausjärjestelmään kesken ensimmäisen raportoitavan tilikauden aiheutti tiedonhakuun pienen haasteen, sillä alkuvuoden tiedot piti hakea erikseen vanhasta järjestelmästä. Tästä huolimatta kirjanpidon tiedot sisäisistä liiketapahtumista onnistuttiin keräämään alustavasti kokoon kohtuullisen helposti.

Tehtyjen havaintojen perusteella saatiin muodostettua selkeä kuva yrityksen siirtohinnoitteluasioiden sen hetkisestä tilanteesta. Seuraavaksi tätä kuvaa lähtötilanteesta peilattiin työn alkuosassa selvitettyihin viranomaisten vaatimuksiin. Tästä voitiin päätellä, että dokumentoinnin laatimiseksi tarvittavat toimenpiteet olivat:

1. Yksityiskohtaisempien tietojen kerääminen yrityksestä liiketoiminnan kuvauksen pohjaksi jo olemassa olevien tietojen täydentämiseksi
2. Konserninsisäisten liiketapahtumien ja tapahtumatyyppeiden erittely
3. Toimintoanalyysit liiketapahtumien osapuolista
4. Siirtohinnoittelumenetelmien ja vertailukohteiden valinta
5. Vertailuanalyysit ja johtopäätökset hinnoittelun markkinaehtoisuudesta
6. Tietojen päivittäminen emoyhtiön pohjaan

Analyysin jälkeen selvitettiin, kuinka tarvittavat toimenpiteet olisi paras suorittaa. Aluksi kartoitettiin liiketoiminnan kuvausta varten tarvittaviin tietoihin käytettävissä oleva valmis aineisto. Yrityksen sisäisiä dokumentteja analysoimalla huomattiin, ettei tarpeeksi tarkkoja ja ajantasaisia tietoja muun muassa toimintaympäristöstä, markkinatilanteesta ja liiketoimintastrategiasta ollut kirjallisessa muodossa olemassa. Nämä tiedot päätettiin hankkia haastattelemalla yrityksen avainhenkilöitä.

Seuraavassa vaiheessa liiketapahtumatyyppeiden erittelyä varten kirjanpitoaineistosta saatu informaatio tulisi saattaa dokumentoitavaan muotoon. Tämä esityö päätettiin tehdä Excel -taulukkolaskentaohjelmassa. Toimintoanalyysia varten tarvittavia tietoja konsernikumppaneista päätettiin etsiä yrityksen ja konsernin sisäisistä dokumenteista sekä kyseisten konserniyritysten internetsivuilta. Tiedot vertailuanalyysin valittavista vertailukohteista puolestaan tarkentuisivat vasta prosessin myöhemmässä vaiheessa.

3.2 Tiedonkeruu

Tiedonkeruu liiketoiminnan kuvausta varten aloitettiin toimeksiantajayrityksen omilta sekä konsernin internetsivuilta ja yritysesittelyä varten laadituista tiedostoista.

Näin saatiinkin koottua yleisluontoinen katsaus yrityksen perustoimintaan. Tämän lisäksi vaadittua yksityiskohtaisempaa tietoa oli päätetty kerätä kohdeyrityksen avainhenkilöiltä. Sitä varten järjestettiin yksi haastattelutilaisuus, johon osallistui neljä yrityksen ylimmässä johdossa työskentelevää henkilöä.

Haastattelu toteutettiin kaikille osallistujille yhtä aikaa avoimena teemahaastatteluna. Tämä valikoitui haastattelumenetelmäksi, sillä sen nähtiin tuottavan tehokkaimmin aiheesta tarvittavan tiedon. Haastateltavat voisivat täydentää toistensa antamia tietoja omasta näkökulmastaan ja mahdolliset eriävät näkemykset pystyttäisiin käsittelemään jo samassa tilaisuudessa. Tilanteeseen ei myöskään liittynyt tekijöitä, jotka olisivat voineet rajoittaa avointa tiedon saantia ryhmähaastattelussa, kuten jonkin haastateltavan kokemaa asian arkaluontoisuutta tai henkilöiden asemaan yrityksessä liittyviä tekijöitä. Mahdollisuus tarkentaville jatkohaastatteluille joko yksilöinä tai ryhmässä pidettiin kuitenkin avoinna ryhmähaastatteluun ryhtyessä.

Vaikka haastattelutilaisuudessa keskusteltiin asioista varsin vapaasti, haastattelijalla oli apuna keskustelua ohjaava runko. Tällä varmistettiin, että kaikki tarvittavat asiat tuli käytyä läpi. Haastattelurunkona toimi verottajan ohjeiden ja emoyhtiön dokumentointimallin pohjalta laadittu lista niistä tiedoista, jotka liiketoiminnan kuvauksesta tuli käydä ilmi. Tämä runko on nähtävissä työn loppuun liitettyssä mallipohjassa (Liite 2) kohdassa 1.2. Yrityksen liiketoiminnan kuvaus.

Seuraavaksi työstettiin lähtötilanneanalyysivaiheessa tunnistetuista konserninsisäisistä liiketapahtumista kirjanpidon avulla kerätty rahamääräinen informaatio selkeämpään muotoon. Kyseisille kirjanpidon raporteille suoritettiin dokumenttianalyysi, jonka perusteella siirtohinnoitteludokumentointiin liitettävät tiedot syötettiin avustavaan Excel -taulukoon. Tapahtumat käsiteltiin taulukossa konsernikumppaneittain niin, että toistuneet, samankaltaiset ja samoilla ehdoilla toteutetut liiketapahtumat yhdistettiin tapahtumatyypeiksi. Yhdistäminen pystyttiin tässä tapauksessa perustelemaan osto- ja myyntitapahtumien ehtojen samankaltaisuudella ja niiden jatkuvuudella. Myös tietyissä rahoitustapahtumissa kuukausiveloituksen perusteet olivat jatkuvasti samat, joten näitäkin käsiteltiin yhtenä tapahtumatyyppinä. Verottajan mahdollisesti niin halutessa sopimustason tiedot tapahtumista ovat myös helposti saatavissa yrityksen sisäisistä dokumenteista. Kirjanpidon dokumenttien ja taloushallinnon

avainhenkilön avulla tilikaudelta 2016 – 2017 saatiin lopulta määritettyä yhteensä 11 erilaista tapahtumatyyppiä.

Seuraavaksi kunkin tapahtumatyyppin tilikauden ajalta yhteenlaskettua rahamääräistä arvoa verrattiin laissa säädettyyn vähäisten tapahtumien ylärajaan, joka oli 500.000,00€ vuodessa. Tämän jälkeen vähäisen rajan ylittäneet tapahtumatyypit nostettiin taulukosta edelleen tarkempaan analyysiin. Tapahtumia vähäisen rajaan verratessa otettiin huomioon, että osassa kauppoja oli käytetty valuuttana jotain muuta kuin euroa. Tarkempaan analyysiin nousi neljä suurinta tapahtumatyyppiä, jotka oli toteutettu kolmen eri konsernikumppanin kanssa. Nämä tapahtumatyypit olivat raaka-aineostot, rahoitustapahtumat ja kaksi erilaista myyntitapahtumatyyppiä. Kirjanpitoaineistosta kerätty tieto oli nyt saatu käsiteltyä Excelissä siihen muotoon, että se pystyttäisiin esittämään lopullisessa dokumentoinnissa.

Tässä vaiheessa oli siis saatu selville liiketoiminnan kuvausta varten tarvittavat tiedot, tiedot konserninsisäisistä liiketapahtumista sekä tieto siitä, minkä konsernikumppanien kanssa tehdyistä liiketapahtumista toimintoanalyysit tulisi laatia. Seuraavaksi näistä kumppaneista koottiin vielä toimintoanalyysia varten tarvittavat perustiedot kyseisten yritysten ja konsernin internetsivuilta. Tällaisia tietoja olivat esimerkiksi yrityksen sijainti, liikevaihto, ja yleisluontoinen liiketoiminnan kuvaus. Varsinaisen dokumentoinnin laatiminen voitiin tämän jälkeen aloittaa. Vertailuanalyysiin tarvittava tieto täydentyisi projektin edetessä toimintoanalyysin toteutuksen kautta.

3.3 Dokumentointipohjan täyttäminen

Toimeksiantajayrityksen siirtohinnoitteludokumentointi laadittiin englanniksi. Lähtötilanteessa emoyhtiön dokumenttimallipohjassa oli valmiina jonkin verran käyttökelpoista yleistietoa konsernin liiketoiminnasta ja toimialan globaalista markkinatilanteesta. Tietojen ajantasaisuus tarkastettiin ja tarvittavat lisäykset tehtiin konsernin sisäisten dokumenttien ja internetsivujen avulla. Myös lain mukaan vaaditut tiedot etuyhteyssuhteista liitettiin konsernin liiketoiminnan kuvauksen yhteyteen.

Konsernin liiketoiminnan kuvauksen jälkeen siirryttiin täyttämään toimeksiantajayrityksen oman liiketoiminnan kuvausta. Jonkin verran yleistietoa toimeksiantajan tuotantoprosessista oli syötetty dokumentointipohjaan valmiiksi emoyhtiön toimesta.

Sen osalta riittikin tietojen ajanmukaisuuden tarkastaminen. Seuraavaksi toimeksiantajayrityksen dokumentointiin lisättiin avainhenkilöiden haastattelun perusteella saaduista tiedoista muodostettu liiketoiminnan yksityiskohtainen kuvaus, yrityksen organisaatorakenteen kuvaus, tieto henkilöstömääristä osastoittain sekä yrityksen liiketoimintaprosessin kuvaus. Organisaatorakenne ja liiketoimintaprosessin kuvaus pystyttiin esittämään johtoryhmän jo aiemmin aiheesta laatimien dokumenttien avulla. Tieto henkilöstömääristä vuoden aikana oli saatu tiedonkeruuvaiheessa taloushallinnon avainhenkilöltä. Tilintarkastetut tilinpäätöstiedot päätettiin liittää dokumentointiin myöhemmässä vaiheessa.

Seuraavaksi siirryttiin esittämään tietoja konserninsisäisistä liiketapahtumista. Emoyhtiön dokumenttipohjassa oli liiketapahtumien tai tapahtumatyyppien esittämistä varten valmiit taulukot. Niistä ensimmäiseen syötettiin tiedonkeruuvaiheessa laaditun Excel -taulukon mukaiset tiedot kaikista tunnistetuista tapahtumatyypeistä. Näitä tietoja olivat tapahtuman luonne (osto, myynti, rahoitustapahtuma), konsernikumppani ja tämän kotivaltio sekä liiketapahtumatyyppin yhteenlaskettu euromäärä. Toisessa taulukossa tapahtumatyypit oli jaoteltu edelleen tulo- ja menotapahtumaryhmiin, mikä edelleen selkeytti esitystä. Tähän taulukkoon tallennettiin vähäisen rajan ylittäneet liiketapahtumatyypit ja niiden rahalliset arvot konsernikumppaneittain eriteltynä, edellä mainitun mukaisesti jaoteltuna. Tapahtumatyypit, joiden yhteenlaskettu arvo ei ylittänyt vähäisen rajaa, merkittiin siis ensimmäiseen taulukkoon tiedoksi, mutta niitä ei viety pidemmälle tarkempaan analyysiin.

Tapahtumatyyppien perustietojen esittelyn jälkeen dokumentointiin kirjattiin yksityiskohtaiset toimintoanalyysit kaikista neljästä vähäisen rajan ylittäneestä tapahtumatyypistä. Toimintoanalyysit esitettiin liiketapahtumatyypeittäin ja konsernikumppaneittain. Koska erilaisia myyntitapahtumatyyppejä oli kaksi, niistä molemmista laadittiin oma toimintoanalyysi, vaikka tapahtumien toinen osapuoli oli sama konserniyritys. Dokumentoinnille kirjattiin tiedot siitä, mitä operaatioita kumpikin osapuoli oli liiketapahtumissa suorittanut sekä missä suhteessa osapuolilta oli sitoutunut toimintaan pääomaa ja millaisia riskejä ne olivat tapahtumaan liittyen kantaneet. Myös taloushallinnon avainhenkilön ja toimeksiantajayrityksen sisäisten dokumenttien avulla kerätyt yksityiskohtaiset tiedot kyseisten liiketapahtumien sopimusehdoista, kuten

toimitustavasta, maksutavasta ja vakuutuksista sekä tilanneanalyysit markkinoilla tapahtuma-aikaan vallinneista olosuhteista ja niiden tulevaisuudennäkymistä tallennettiin dokumentointiin tässä vaiheessa.

Kun kaikki toimintoanalyysit oli saatu kirjattua dokumentointiin, aloitettiin varsinainen vertailuanalyysi. Kaikki neljä analysoitavaa liiketapahtumatyyppiä käytiin läpi yksi kerrallaan ja niille valittiin tilanteisiin parhaiten soveltuvat verrokkit ja siirtohinnoittelumenetelmät. Menetelmiksi vertailtaville tapahtumatyypeille valikoitu kolme eri menetelmää. Näistä markkinahintavertailumenetelmää pystyttiin käyttämään kahden tapahtumatyyppin analysoinnissa. Tietyissä raaka-aineostoissa sitä voitiin käyttää, koska kyseiselle raaka-aineelle oli johdettavissa maailmanmarkkinahinta. Konserninsisäisiin rahoitustapahtumiin liittyvässä tapahtumatyypissä markkinahintavertailumenetelmää voitiin myös soveltaa, sillä markkinaehtoinen korkotasosta vastaaville riippumattomien osapuolten tapahtumille pystyttiin selvittämään.

Myyntitapahtumatyyppejä oli kaksi. Toisessa niistä päädyttiin käyttämään jälleenmyyntihintamenetelmää. Tälle tapahtumatyypille löydettiin sisäinen verrokki. Tapahtumatyyppin vertailuanalyysissä päätettiin käyttää valuuttana muuta kuin euroa. Käytettävä sisäinen verrokki myi kyseistä hyödykettä vapaille markkinoille omalla alueellaan ja käytti siellä muissakin kauppatapahtumissaan kyseistä valuuttaa. Näin saatiin eliminoidua hintavertailusta pois konserniyritysten välisen valuuttakurssieron vaikutus, mikä oli merkittävä tekijä kyseisissä tapahtumissa. Toisen tyyppisissä myynneissä päätettiin puolestaan soveltaa kustannusvoittolisämenetelmää. Tämä menetelmä oli yleisesti käytössä konsernissa vastaavan tyyppisten sisäisten palveluiden hinnoittelussa.

Dokumentointiin kirjattiin kunkin tapahtumatyyppin kohdalle perustelut verrokin ja siirtohinnoittelumenetelmän valinnalle. Eri siirtohinnoittelumenetelmistä oli emoyhtiön mallipohjalle kirjoitettu melko yksityiskohtaiset selostukset, mutta niitä karsittiin dokumentoinnin luettavuuden parantamiseksi. Oletuksena oli, että varohallinnon tarkastajat tuntevat OECD:n suosittamat menetelmät. Valitut verrokkit ja perustelut valinnoille esiteltiin myös jokaisen analyysin kohdalla. Lopuksi dokumentoinnille kirjattiin toimeksiantajayrityksen johtopäätökset hinnoittelun markkinaehtoisuudesta. Johtopäätöksen jokaisen tapahtumatyyppin analyysistä voitiin todeta, että hinnoittelu täytti markkinaehtoisuuden vaatimukset.

4 Pohdinta

Opinnäytetyöprojekti aloitettiin toukokuussa 2017. Työn ensimmäinen tulos konkreetisoitui varsin pian, kun uudistetun lainsäädännön mukainen takaraja ilmoitukselle maakohtaisen raportin antajasta tuli vastaan työn ollessa alkuselvitysvaiheessa. Ilmoitus ehdittiinkin tehdä ajoissa. Kesän aikana projekti eteni rauhallisesti siirtohinnoittelun aihealueeseen ja sen nykyiseen lainsäädäntöön perehtyen. Syksyllä käyttöön saatiin konsernin emoyhtiön laatima dokumentointimallipohja. Vaaditut tiedot koottiin ja täytettiin dokumentointipohjaan syksyn aikana. Vuoden 2017 lopussa täytetty dokumentointi lähetettiin emoyhtiöön arvioitavaksi.

Emoyhtiön kommenttien saapuessa opinnäytetyön tekijä ei työpaikan vaihtamisen vuoksi päässyt enää muokkaamaan toimeksiantajayrityksen tiedostoja. Niinpä yrityksen vastuuhenkilö täydensi dokumentoinnin valmiiksi emoyhtiön kommenttien pohjalta. Emoyhtiö oli suurimmilta osin hyväksynyt laaditun dokumentoinnin sellaisenaan, muutoksia oli pyydetty tekemään yhteen taulukkoon. Suuria yllättäviä löydöksiä tai selkeitä veroriskejä ei toimeksiantajayrityksen siirtohinnoittelusta projektin puitteissa löytynyt.

Projektin päätöspalaveri toimeksiantajayrityksen vastuuhenkilön kanssa pidettiin helmikuun alussa 2018. Verohallinto ei ollut vielä tuolloin pyytänyt toimeksiantajayritykseltä siirtohinnoitteludokumentoinnin esittämistä. Yrityksen talousosastolla oltiin kuitenkin rauhallisella mielellä, koska dokumentointi oli sillä mallilla, että se pystytään tarvittaessa määrajassa verottajalle esittämään. Myös hintojen markkinaehtoisuuden perustelut tuntuivat selkeiltä ja pitäviltä. Toimeksiantajayrityksen näkökulmasta työn tavoitteena oli ollut vaatimusten mukaisen dokumentoinnin laatiminen, jolla varmistettiin lain noudattaminen, verotuksen ennakoitavuuden säilyttäminen hyvänä ja siirtohinnoitteluun liittyvien veroriskien välttäminen. Päätöspalaverin lopputulemana todettiin, että yhteistyö projektin puitteissa sujui hyvin ja tavoitteet onnistuttiin saavuttamaan.

Opinnäytetyölle asetettu yleisen tason tavoitekin voidaan nähdä saavutetuksi, sillä tieto siitä, mitä vuoden 2017 alussa voimaan tullut siirtohinnoittelulainsäädäntö vaatii suomalaisen tytäryhtiön local file -tason siirtohinnoitteludokumentoinnilta, onnis-

tuttiin löytämään. Työ myös vahvisti alan oppikirjoista ja aikaisemmista opinnäytetöistä tehdyt havainnot siitä, että dokumentointiprosessi vie etenkin ensimmäisellä kerralla todella paljon aikaa. Jatkossa, kun yritykselle on ensimmäinen dokumentointi jo tehty, täydentäminen on yleensä helpompaa. Kun pohja on valmiina, eikä liiketoiminnan kuvauksen tietoihin välttämättä tarvitse vuosittain tehdä suuria muutoksia, työmäärän kasvua voivat aiheuttaa lähinnä lisäys analysoitavien tapahtumatyyppien tai konsernikumppanien määrässä ja mahdolliset kertaluontoiset erityistapahtumat.

Työn perusteella voidaan todeta kuten Mäkelä (2015, 48) gradussaan, että suuremmissa konsernissa kannattanee olla oma siirtohinnoitteluasioihin erikoistunut asiantuntija, jolloin vain erikoistilanteissa osaamista tarvitsee ostaa ulkopuolisilta konsulteilta. Työn perusteella voidaan myös suositella ulkopuolisen asiantuntijan käyttöä ensimmäisen dokumentoinnin laatimisen tukena, jos yrityksen liiketoimintaprosessi tai konsernin rakenne on monimutkainen ja jos yrityksen henkilöstöresurssit sitoutuivat jo valmiiksi päivittäisen toiminnan pyörittämiseen, eikä aikaa uuden aihealueen haltuun ottamiseen juurikaan ole käytettävissä.

Myös tehtyjen menetelmävalintojen voidaan sanoa toimineen hyvin. Tutkimus eteni alusta loppuun valitun strategian mukaisesti, eikä menetelmiä ollut tarpeen muuttaa työn kuluessa. Tapaustutkimukselle tyypilliset piirteet ilmenivät selkeästi työtä tehdessä. Tutkimuksessa tehtiin monimuotoista tiedonkeruuta todellisissa työelämän tilanteissa ja työn toteutus sujui joustavasti olosuhteiden mukaan. Kerättyä aineistoa analysoitiin tarkkaan ja sen käyttöä pohdittiin hyvinkin yksityiskohtaisesti. Prosessin alkupuolella tehty päätös valita kuvaileva lähestymistapa konstruktiivisen sijaan osoittautui oikeaksi, sillä työ vaati jo tällaisenaan varsin paljon resursseja. Menetelmien käytön dokumentointi sen sijaan tuotti vaikeuksia, koska kaikessa käsiteltävässä materiaalissa oli arkaluontoista tietoa ja lähtökohtana oli, ettei mitään saateta julkisuuteen. Tätä näkökulmaa olisi ollut ehkä tarpeen pohtia tarkemmin jo työn alkuvaiheissa.

Asiantuntijuuteen ja siihen liittyvään luotettavuuden arviointiin vaikuttaneena tekijänä mainittakoon, että opinnäyteprojektin alkaessa tekijä oli työskennellyt toimeksiantajayrityksessä osa-aikaisena vuokratyöntekijänä noin neljä kuukautta. Pitkäaikaisesta tuntemusta toimeksiantajayrityksen liiketoiminnasta ei siten ollut muilla kuin yrityksen avainhenkilöillä. Myös siirtohinnoittelun aihealue oli tekijälle täysin uusi.

Siihen perehtyessä oli helppo huomata, että kyse on erityistä osaamista vaativasta aihealueesta. Tekijä tunnistikin lähtöasetelman haastavuuden ja aiheeseen liittyvän kokemuksensa vähyyden työlle asettamat reunaehdot ja tämän vaikutuksen tutkimuksen luotettavuuteen varsin hyvin.

Työn tietopohjana käytetyn aineiston ja sen myötä koko tutkimuksen luotettavuuden voidaan mahdollisesti nähdä kärsivän siitä, ettei verohallinnon uuden lain mukaista ohjeistusta ollut käytettävissä tutkimuksen tekohetkellä. Sama ongelma oli toki kaikilla muillakin suomalaisilla dokumentointivelvollisilla kyseisellä ajanjaksolla. Myös muu nimenomaan Suomen näkökulmasta kirjoitettu tuore lähdeaineisto oli niukkaa, eikä lakimuutoksen jälkeiseltä ajalta ollut vielä saatavissa päivitettyjä oppikirjoja. Ne olisivat olleet tervetulleita ajantasaisen tiedon lisäksi siksikin, että kerrontaa olisi kenties edellisiin julkaisuihin verrattuna hiottu hieman selkeämmäksi. Nyt työtä tehdessä kävi useammin kuin kerran niin, että toisen kirjoittajan julkaisema lause synnytti mielessä erilaisen tulkinnan asiasta kuin mitä toisen teoksen perusteella oli ensin saanut ymmärtää. Asiantuntijaorganisaatioiden laatimia ajantasaisia ohjeita aiheesta sen sijaan löytyi etenkin sähköisessä muodossa kohtuullisen helposti, mutta ne eivät pääse oikeuslähdeopin näkökulmasta samalle tasolle virallisen ohjeistuksen kanssa. Lähdetiedon luotettavuuden arviointiin kiinnitettiin työssä erityistä huomiota.

Yleisellä tasolla projektista nousi muutama tärkeä opetus yrityksen siirtohinnoitteluasioihin liittyen. Ensinnäkin, yritysten on järkevää asettaa siirtohintansa alun perin markkinaehtoisiksi. Markkinaehtoisen hinnoittelun merkitys tulee olla selvillä kaikilla yrityksen vastuuhenkilöillä, jotka ovat asian kanssa tekemisissä. Tällä vältetään turhat veroriskit ja varmistetaan sujuva dokumentointiprosessi. Toki mediasta saa lukea tarinoita, joissa suuri konserni on onnistunut aggressiivisessa verosuunnittelussa ja tekee loistavaa tulosta varsin kepeällä verotuksella. Tällainen toiminta vaatii kuitenkin panostusta asiantuntijuuteen – osaaminen maksaa – ja johtaa joka tapauksessa harmaalla alueella liikkumisesta koituvan riskin kantamiseen. Tällaiseksi riskiksi voi nähdä myös riskin yrityskuvan muuttumisesta kielteiseksi, jos toiminta päättyy otsikoihin.

Toisekseen dokumentointi kannattaa mahdollisuuksien mukaan integroida alusta alkaen osaksi yrityksen päivittäistä toimintaa niin, että se rullaa jatkuvasti täydentyvänä prosessina. Vähintäänkin sisäisten liiketapahtumien tiedot kannattaa tilikauden

aikana rekisteröidä järjestelmällisesti ja oikeassa muodossa niin, että ne ovat helposti käytettävissä dokumentointia laadittaessa. Kun tiedot pysyvät ajan tasalla, dokumentoinnin saattaminen esitettävään muotoon helpottuu huomattavasti. Dokumentoinnin luettavuus verottajan näkökulmasta tulee myös muistaa pitää hyvänä. On osattava erottaa olennaiset asiat epäolennaisista ja hahmotettava tietojen riittävä kattavuus.

Kolmanneksi, täysin yleisellä tasolla, kaiken tähän opinnäyteprojektiin tehdyn työn perusteella, on pakko ihmetellä samaa kuin Mäkelä (2015, 71), joka pitää omituisena sitä, että jokaisen yrityksen täytyy rakentaa dokumentointimalli itse. Hän pitää sitä resurssien tuhlauksena – ymmärrettävistä syistä. Mäkelä esittää, että yksi asiaan erikoistunut toimielin voisi hyvin laatia yleispätevän, avustavan pohjan yritysten käyttöön. Samaa voidaan toivoa myös tämän työn perusteella, sillä raportin liitteenä esitetty malli ei varmastikaan vastaa täysin siirtohinnoitteluviranomaisten parasta näkemystä asiasta. Mallin tulisi myös päivittyä lainsäädännön ja alan käytäntöjen kehittyessä.

Mielenkiintoisena jatkotutkimusaiheena tehdyn työn perusteella voisi pitää esimerkiksi parhaiden local file -tason dokumentointikäytäntöjen selvittämistä eri konserneihin kuuluvissa yrityksissä ja avustavan dokumentointimallin laatimista näiden tulosten pohjalta. Tällöin jo hieman enemmän dokumentointikokemusta omaavilta yrityksiltä voisi haastattelujen avulla kerätä tietoa tekijöistä, joiden on havaittu sujuvoittavan dokumentointiprosessia tai jotka on muuten todettu kriittisiksi dokumentoinnin kannalta. Myös uuden lainsäädännön mukaisen master file -tason dokumentoinnin tai maakohtaisen raportin laatiminen tilaustyönä voisi olla hyvä tutkimusaihe haasteista pitävälle. Mielenkiintoista olisi myös selvittää suuremmasta kohderyhmästä, kuinka paljon resursseja siirtohinnoitteluasioihin suomalaisissa konserniyrityksissä nykyisin keskimäärin käytetään ja koetaanko rasite vielä kohtuulliseksi.

Yleinen näkemys yhteiskuntavastuusta ja verojen tunnollisesta maksamisesta ei liene löystymään päin niin Suomessa kuin globaalistikaan. Yritysten onkin syytä pitää siirtohinnoitteluosaamisensa ja -käytäntönsä ajan tasalla, sillä ohjeistusta ja siirtohinnoittelun valvontaa kehitetään jatkuvasti. Suomenkin verohallinto on aktiivisesti mukana

kehityksessä, joten kansainvälisiin konserneihin kuuluvien yritysten on olennaista pitää dokumentointivelvollisuuden täyttäminen huomionarvoisten asioiden listalla – vieläpä isolla prioriteetilla.

Lähteet

BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti.

Valtiovarainministeriön julkaisu – 26/2017. Helsinki. Julkaisu valtiovarainministeriön internetpalvelussa. Viitattu 2.4.2018. <http://vm.fi/documents/10623/4120314/BEPS-toimenpiteiden+taloudellisten+vaikutusten+arviointiraportti/c045f3f5-deae-4815-89e4-4d09e020cea0?version=1.0>

Edilex, 2017. Uutisen *OTT Matti Urpilainen: Kaksi siirtohinnoittelua koskevaa prejudikaattia - KHO 2017:145 ja KHO 2017:146* ingressi. Viitattu 2.4.2018. <https://www.edilex.fi/artikkelit/18367>

Finlex. Sähköinen säädöskokoelma. 2018. Suomen lainsäädäntö sähköisessä muodossa. Viitattu 2.4.2018. <https://www.finlex.fi/fi/laki/kokoelma/>

Fortum, 2016. Lehdistötiedote Fortum Oyj :n internetsivulla. Viitattu 2.4.2018. <https://www.fortum.fi/media/2016/05/hallinto-oikeus-vahvistanut-fortumille-myonnteisen-paatoksen-belgian-rahoitusyhtion>

Haapaniemi, J. 2015. Siirtohinnoittelu ja markkinaehtoperiaate pienen ja keski-suuren yrityksen verotuksessa. Asiantuntija-artikkeli Oulun kauppakamarin internetsivulla. Viitattu 2.4.2018. <https://jasentiedote.fi/fi/jasentiedote/oulun-kauppakamari/2015/6/siirtohinnoittelu-ja-markkinaehtoperiaate-pienen-ja-keski-suuren-/>

Helminen, M. 2013. Kansainvälinen tuloverotus. Porvoo: Edita Publishing Oy.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uudistettu painos. Hämeenlinna: Kariston Kirjapaino Oy.

Ilmoitus verotuksen maakohtaisen raportin antajasta eli ilmoitus selvitysvelvollisesta on annettava 31.5.2017 mennessä. Tiedote verohallinnon internetsivustossa 29.5.2017. Viitattu 2.4.2018. https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/uutiset/uutiset/2017/ilmoitus-verotuksen-maakohtaisen-raportin-antajasta-eli-ilmoitus-selvitysvelvollisesta-on-annettava-31.5.2017-menness%C3%A4uusi-sivu/

Jaakkola, R., Laaksonen, S., Nikula, T., Palmu, M., Paronen, V., Sandelin, E. & Vasenius, S. 2012. Siirtohinnoittelu käytännössä. Porvoo: Edita Publishing Oy ja KPMG Oy Ab.

Karjalainen, J. & Raunio, M. 2007. Siirtohinnoittelu. Juva: WS Bookwell Oy.

Keto-Tokoi, J. 2017. Verohallinto vaatii Nokian Renkaita maksamaan 59 miljoonaa euroa lisäveroa. Uutinen Aamulehden verkkopalvelussa 3.10.2017. Viitattu 2.4.2018. <https://www.aamulehti.fi/uutiset/verottaaja-vaatii-nokian-renkaita-maksamaan-59-miljoonaa-euroa-lisaveroa-200434288/>

KHO:2017:145. Vuosikirjapäätös. Sähköinen asiakirja Korkeimman hallinto-oikeuden internetpalvelussa. Viitattu 2.4.2018. <http://www.kho.fi/fi/index/paatoksia/vuosikirjapaatokset/vuosikirjapaatos/1505119873984.html>

KHO:2017:146. Vuosikirjapäätös. Sähköinen asiakirja Korkeimman hallinto-oikeuden internetpalvelussa. Viitattu 2.4.2018. <http://www.kho.fi/fi/index/paatoksia/vuosikirjapaatokset/vuosikirjapaatos/1505120653044.html>

Konserniverokeskus. 2017. Kysymys dokumentointivelvollisuuden alkamisesta osakeyhtiön tullessa osaksi kansainvälistä konsernia. Sähköpostiviesti 12.9.2017. Vastaanottaja E. Pennanen.

Kukkonen, M. ja Walden, R. 2010. Konsernin verosuunnittelu. Juva: WS Bookwell Oy.

Laaksonen, S. 2017. Muuttunut dokumentointivelvoite. Esitys verohallinnon internetpalvelussa. Viitattu 2.4.2018. <https://www.vero.fi/contentassets/786d27b2000c4bfaa8e81260043ff5f5/muuttunut-dokumentointivelvoite.pdf>

Laaksonen, S., Kemell, A-M. & Koskinen, S. 2007. Siirtohinnoittelun dokumentointi. Konserniverokeskuksen muistio verohallinnon internetsivustolla. Viitattu 2.4.2018. <https://www.vero.fi/contentassets/ce4fe573bbd743a3bb65c38b429bcd5b/4030.pdf>

Lainsäädäntö. 2018. Oikeuslähteet -tietopaketti Eduskunnan kirjaston internetsivustolla. Viitattu 2.4.2018. https://www.eduskunta.fi/FI/tietoaeduskunnasta/kirjasto/aineistot/kotimainen_oikeus/kotimaiset-oikeuslahteet/Sivut/Lainsaadanto.aspx

Laki verotusmenettelystä 1558/1995. Annettu Helsingissä 18.12.1995. Saatavilla sähköisesti Finlex -internetpalvelussa. Viitattu 2.4.2018. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558#L2P14a>

Liimatainen, M. 2009. Siirtohinnoitteludokumentaatio – Case: John Crane Safematic Oy. Opinnäytetyö, ylempi AMK. Jyväskylän ammattikorkeakoulu, yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen koulutusohjelma. Viitattu 2.4.2018. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-200904202055>

Mäkelä, K. 2015. Siirtohinnoitteludokumentaation laajuusvaatimusten ja veroseuraamusten ennustettavuuden tulkintaa raportoivan yrityksen näkökulmasta. Pro Gradu -tutkielma. Aalto yliopiston laskentatoimen laitos. Viitattu 2.4.2018. <https://aaltodoc.aalto.fi/handle/123456789/20646>

Määttä, K. 2014. Verolakien tulkinta. Porvoo: Bookwell Oy.

OECD Transfer Pricing Country Profiles. 6.11.2017. Profilointi OECD :n internetsivustolla. Viitattu 2.4.2018. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Pariisi: OECD Publishing. Sähköinen julkaisu OECD iLibrary -sivustolla. Viitattu 21.1.2018. <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Executive Summaries 2015 Final Reports. 2015. Raportti OECD :n internetsivustolla. Viitattu 2.4.2018. <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>

Peltokangas, R. 2017. Siirtohinnoittelu ja sen dokumentointi PK -konsernissa. Pro gradu -tutkielma. Oulun yliopiston kauppakorkeakoulu, laskentatoimi. Viitattu 2.4.2018. <http://jultika.oulu.fi/files/nbnfioulu-201705101736.pdf>

Poutiainen, P. 2014. Monikansallisen yrityksen markkinaehtoinen siirtohinnoittelu – menetelmän kehittäminen, implementointi ja dokumentointi. Pro gradu -tutkielma. Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulu, yrityksen laskentatoimi. Viitattu 2.4.2018. <https://tampub.uta.fi/bitstream/handle/10024/96080/GRADU-1411022569.pdf?sequence=1>

Reimers, Joachim. Siirtohinnoittelu. 6/2014. Asiantuntija-artikkeli DocPlayer -internetpalvelussa. Viitattu 2.4.2018. <http://docplayer.fi/5271886-Siirtohinnoittelu-varatuomari-joachim-reimers-kesakuu-2014.html>

Sandelin, E. 2017. Blogiteksti Suomen tilintarkastajat ry:n internetsivuilla. Viitattu 2.4.2018. <https://www.suomentilintarkastajat.fi/blogi/blogi-talouden-ammattilaiset/siirtohinnoittelun-vuosikymmenen-suurin-muutos-on-myos-yritysjohdon-asia>

Siirtohinnoittelu. 2016. Ohjeistus verohallinnon internetpalvelussa. Viitattu 14.7.2017 <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/>

Siirtohinnoittelu – Opas kansainvälistyvälle yritykselle. 2014. Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja 17/2014. Ladattavissa Team Finland -internetsivustolta. Viitattu 3.4.2018. http://team.finland.fi/documents/10616/1098657/J1714_Team+Finland+Siirtohinnoitteluopas_net.pdf/377884d6-50bd-4806-84ea-6ad4006a814e?version=1.0

Siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus. 2016. Ohje verohallinnon internetpalvelussa. Viitattu 2.4.2018. https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/siirtohinnoittelun_dokumentointi/siirtohinnoittelun_dokumentointivelvoll/

Transfer Pricing and Multinational Enterprises. 1979. Paris: OECD Publishing. Ladattavissa OECD:n iLibrary -internetsivustolta. Viitattu 2.4.2018. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264167773-en>

Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues. 1984. Paris: OECD Publishing. Ladattavissa OECD:n iLibrary -internetsivustolta. Viitattu 2.4.2018. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-and-multinational-enterprises_9789264167803-en

Valmistustoiminnan siirtohinnoittelu. 2016. Ohje verohallinnon internetpalvelussa. Viitattu 2.4.2018. https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/valmistustoiminnan_siirtohinnoittelu/

Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2016-2017. 2017. Ernst & Young Global Limited. Julkaisu Ernst & Youngin internetsivustolla. Viitattu 2.4.2018. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/\\$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf)

Yleistä oikeuslähteistä ja oikeudellisesta informaatiosta. 2018. Sähköinen opas suomen eduskunnan internetsivuilla. Viitattu 2.4.2018. https://www.eduskunta.fi/FI/tietoaeduskunnasta/kirjasto/aineistot/kotimainen_oikeus

[us/kotimaiset-oikeuslahteet/Sivut/Yleista-oikeuslahteista-ja-oikeudellisesta-informaatiosta.aspx](#)

Yleistä tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle. Luku 2.2 verosopimukset.
13.6.2017. Ohje verohallinnon internetpalvelussa. Viitattu 2.4.2018.

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/59583/yleist%C3%A4-tulon-kohdistamisesta-kiinte%C3%A4lle-toimipaikalle/>

Liitteet

Liite 1. Siirtohinnoittelusäädökset ennen ja jälkeen 1.1.2017. *Master file*.

Laki	Säädetty asia	31.12.2016 Saakka	1.1.2017 Alkaen	Muutoksen aiheuttamat toimenpiteet	Huomioit	Taso
VML 14 b §	Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö: <i>Konserni</i>	-	Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot konsernista :		Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2017. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verouudessa. (1)	Master File
		-	Organisaation rakenne	Dokumentointiin lisättävä kuvaus konsernin organisaatiorakenteesta		
		-	Kuvaus liike-toiminnasta	Dokumentointiin lisättävä kuvaus konsernin liike-toiminnasta		
		-	Kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta	Dokumentointiin lisättävä kuvaus konsernin aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta		
		-	Kuvaus rahoitustoiminnasta	Dokumentointiin lisättävä kuvaus konsernin rahoitustoiminnasta		
		-	Tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot	Dokumentointiin lisättävä konsernin tilinpäätöstiedot		
		-	Tiedot rajat ylittävää tulon allokointia koskevista verotuksen ennakoitavista kannoista ja sopimuksista	Dokumentointiin lisättävä tiedot konsernin rajat ylittävää tulon allokointia koskevista verotuksen ennakoitavista kannoista ja sopimuksista		

- Lähteet:
- (1) Finlex. Ajantasainen lainsäädäntö internetosoitteessa https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/1995158#s29_12.2016-1489 Viitattu 24.8.2017.
 - (2) Alder & Sound. Opetusmateriaali internetosoitteessa http://www.alderound.fi/BAA_S_20160809_Si.docx.pdf Viitattu 24.8.2017.
 - (3) Finlex. Ajantasainen lainsäädäntö internetosoitteessa https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/1995158#s29_12.2016-1489 Viitattu 24.8.2017.

Liite 1. Siirtohinnoittelusäädökset ennen ja jälkeen 1.1.2017. Paikallistason raportti eli *local file* ja maakohtainen raportti eli *country by country report*.

Local File					Country by Country Report
VML 14 b §	Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö: <i>Verovelvollinen</i>	Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot:	Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot <i>verovelvollisesta</i> :		
		-	Organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus	Dokumentointiin lisättävä tiedot verovelvollisen organisaatio- ja hallintorakenteesta	
		Kuvaus liike toiminnasta	Tiedot liike toiminnasta	-	
		Kuvaus etuyhteyssuhteista	Kuvaus etuyhteyssuhteista	-	
		Tiedot etuyhteyssuhteesta tehdyistä liike toimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista	Tiedot etuyhteyssuhteesta tehdyistä liike toimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista	-	
		Toimintoarviointi etuyhteyssuhteesta tehdyistä liike toimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista	Toimintoarviointi etuyhteyssuhteesta tehdyistä liike toimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista	-	
		Vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien	Vertailuarviointi ja käytettävissä oleva tieto vertailukohteista	-	
		Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta	Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta	-	
		-	Tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaava olemassa olevat tiedot	Dokumentointiin lisättävä verovelvollisen tilinpäätöstiedot	Tilintarkastettu tilinpäätös (2)
VML 14 b §	Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö: <i>Verovelvollinen</i>	-	Sellaiset verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liike toimia koskevat verotuksen ennakkoliiketoimien kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole osapuolena	Dokumentointiin lisättävä tiedot verovelvollisen saamista kannanotoista muiden maiden kuin Suomen verottajalta tai muiden maiden kanssa tehdyistä sopimuksista	
VML 14 d §	Maakohtainen raportointi	-	Laadittava tilikautittain	Dokumentointiin lisättävä verotuksen maakohtainen raportti. Konsernin emoyhtiö laatii raportin. Jos emoyhtiö ei laadi, voi verottaja määrätä tiettyjen ehtojen mukaan konserniyhtiön laatimaan. Verohallinnolle on annettava ilmoitus maakohtaisen raportin antajasta määräajassa, viimeistään selvitettävän tilikauden viimeisenä päivänä.	Lain 14 d §:ää sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta annettaviin tietoihin. Lain 14 d §:n 9 momentin mukainen ilmoitus on kuitenkin annettava viimeistään 31 päivänä toukokuuta 2017, jos tilikauden on päättyneet ennen sitä. (3)

Liite 2. Malli paikallistason siirtohinnoitteludokumentoinnista.

SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINTI

Local File

Esimerkki Oy

20XX

1 Sisällys

1. Liiketoiminnan kuvaus

1.1 Konsernin liiketoiminnan kuvaus pääpiirteittäin

1.2 Yrityksen liiketoiminnan kuvaus

2. Konserninsisäisten liiketapahtumien erittely

2.1 Kaikki sisäiset liiketapahtumat

2.2 Analysoitavat sisäiset liiketapahtumat

3. Toimintanalyysit tapahtumien osapuolista

3.1 Liiketapahtuma 1

3.2 Liiketapahtuma 2

4. Siirtohinnoittelumenetelmän valinta

4.1 Liiketapahtuma 1

4.2 Liiketapahtuma 2

5. Vertailuanalyysit ja johtopäätökset hinnoittelun markkinaehtoisuudesta

5.1 Liiketapahtuma 1

5.2 Liiketapahtuma 2

6. Tilintarkastetut tilinpäätöstiedot verovuodelta

7. Yhteystiedot

1. Liiketoiminnan kuvaus

1.1 Konsernin liiketoiminnan kuvaus pääpiirteittäin

1.2 Yrityksen liiketoiminnan kuvaus

1.2.1 Organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus

1.2.2 Tiedot liiketoiminnasta

- Liiketoimintaprosessin kuvaus
- Tietoa asiakaskunnasta
- Tietoa raaka-ainetoimittajista
- Tietoa kilpailijoista
- Yksityiskohtainen markkinatilanteen kuvaus
- Markkinaosuusstrategia
- Markkinaennuste
- Markkinoiden taso, "Level of Market"
- Maantieteellisten markkina-alueiden erot
- Liiketoimintastrategian kuvaus ja sen muutokset
- Innovaatiot ja uusien tuotteiden kehittäminen
- Erilaistamisaste
- Riskinottohalukkuus
- Poliittisten muutosten arviointi
- Olemassa ja suunnitteilla olevan työlainsäädännön vaikutus
- Muut tekijät, joilla on merkitystä päivittäisessä liikeasioiden hoidossa

1.2.3 Kuvaus etuyhteyssuhteista

1.2.4 Sellaiset verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakkolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena (jos näitä on)

2 Konserninsisäisten liiketapahtumien erittely

2.1 Kaikki konserninsisäiset tapahtumat

Etuyhteytsyritys	Valtio	EUR/vuosi	Tapahtuma	Analyysiin
Svensson AB	SE	200.000,00	Myynti	Ei
Johnson & co	GB	15.000,00	Osto	Ei
ZingZung	CN	1.500.000,00	Osto	Kyllä
Schwarzwurstberg GmbH	DE	950.000,00	Myynti	Kyllä

Taulukon tarkennukseksi tässä kohdassa esitetään yleisluontoinen kirjallinen selvitys eri kumppanien kanssa tehdyistä liiketapahtumista.

2.2 Analysoitavat konserninsisäiset tapahtumat, arvo yli 500.000,00€/vuosi

Etuyhteysyritys	Valtio	EUR/vuosi	Tapahtuma
ZingZung	CN	1.500.000,00	Raaka-aineen osto
Schwarzwurstberg GmbH	DE	950.000,00	Valmiiden tuotteiden myynti

3 Toimintoanalyysit tapahtumien osapuolista

3.1 Liiketapahtuma 1

Ostot tuotantotoimintaa harjoittavalta kiinalaiselta sisaryhtiöltä ZingZungilta

- 3.1.1 Osapuolilta sitoutuneet varat
- 3.1.2 Osapuolten ottamat riskit
- 3.1.3 Osapuolten suorittamat toiminnot
- 3.1.4 Tapahtuman sopimusehdot
- 3.1.5 Markkinatilanteen kuvaus tapahtuma-aikana

3.2 Liiketapahtuma 2

Myynnit jälleenmyyntitoimintaa harjoittavalle saksalaiselle sisaryhtiölle Schwarzwurstberg GmbH :lle

- 3.2.1 Osapuolilta sitoutuneet varat
- 3.2.2 Osapuolten ottamat riskit
- 3.2.3 Osapuolten suorittamat toiminnot
- 3.2.4 Tapahtuman sopimusehdot
- 3.2.5 Markkinatilanteen kuvaus tapahtuma-aikana

4 Siirtohinnoittelumenetelmän valinta

4.1 Liiketapahtuma 1

- 4.1.1 Toimintoanalyysin johtopäätökset
- 4.1.2 Verrokin haku
- 4.1.3 Siirtohinnoittelumenetelmän valinta

4.2 Liiketapahtuma 2

- 4.2.1 Toimintoanalyysin johtopäätökset
- 4.2.2 Verrokin haku
- 4.2.3 Siirtohinnoittelumenetelmän valinta

5 Vertailuanalyysit ja johtopäätökset hinnoittelun markkinaehtoisuudesta

5.1 Liiketapahtuma 1

5.1.1 Vertailuanalyysin kuvaus

5.1.2 Johtopäätökset hinnoittelun markkinaehtoisuudesta

5.2 Liiketapahtuma 2

5.2.1 Vertailuanalyysin kuvaus

5.2.2 Johtopäätökset hinnoittelun markkinaehtoisuudesta

6 Yrityksen tilintarkastetut tilinpäätöstiedot vuodelta 201X

7 Dokumentoinnin laatijan/yrityksen yhteystiedot

Esimerkki Oy

Talousjohtaja Donna Dokumentti

Mallipolku 1

11111 MALLILA

358 12 345 6789

donna.dokumentti@esimerkki.fi